

KWARTALNIK PRAWA PODATKOWEGO

Rafał Lipniewicz

The Concept of “Economic Presence” for the Taxation of Cross-Border Corporate Income in the OECD Area of Activities

Magda Olszewska

Warunki uznania home office za stałą placówkę konstytuującą zakład podatkowy pracodawcy

Anna Justyńska

The Non-application of General Anti-avoidance Rules and State Aid Rules: Remarks on the CJEU Judgment in Engie

Adam Mariański

Fundacja rodzinna a unikanie opodatkowania

Michał Mariański

Francuski podatek od istotnego majątku związanego z rynkiem nieruchomości jako źródło inspiracji dla polskiego ustawodawcy

Krzysztof Radzikowski

Niepełna przyszłość prawa karnego skarbowego (na rozdrożu między powszechnym prawem karnym a sankcją administracyjną)

Małgorzata Sęk, Ziemowit Kukulski

Sprawozdanie z międzynarodowej konferencji naukowej pt. „Współczesne wyzwania prawa podatkowego” (16–17 grudnia 2024 r.)



KWARTALNIK

PRAWA PODATKOWEGO

4/2024





WYDAWNICTWO
UNIWERSYTETU
ŁÓDZKIEGO

KWARTALNIK PRAWA PODATKOWEGO 4/2024

Rada Naukowa:

dr Stefan Babiarz (Naczelny Sąd Administracyjny)
prof. Paweł Borszowski (Uniwersytet Wrocławski)
prof. Bogumił Brzeziński (Uniwersytet Jagielloński)
prof. María Cruz Barreiro Carril (Universidade de Vigo)
prof. Leonard Etel (Uniwersytet w Białymstoku)
prof. Jan de Goede (Uniwersytet Łódzki;
International Bureau of Fiscal Documentation)
prof. Andrzej Gomułowicz (Uniwersytet
im. Adama Mickiewicza w Poznaniu)
dr hab. Ziemowit Kukulski, prof. UŁ
(Uniwersytet Łódzki)
prof. Steffen Lampert (Osnabrück University)
prof. Hanna Litwińczuk (Uniwersytet Warszawski)
prof. Jerzy Małecki (Uniwersytet
im. Adama Mickiewicza w Poznaniu)
prof. Dominik Mączyński (Uniwersytet
im. Adama Mickiewicza w Poznaniu)
prof. Wiesława Miemieć (Uniwersytet Wrocławski)
prof. Petr Mrkývka (Masaryk University)
prof. Zbigniew Ofiarski (Uniwersytet Szczeciński)
dr hab. Agnieszka Olesińska, prof. UMK
(Uniwersytet Mikołaja Kopernika w Toruniu)
assoc. prof. JUDr. Ing. Michal Radvan
(Masaryk University)
dr Małgorzata Sęk (Uniwersytet Łódzki)
dr hab. Paweł Smoleń, prof. KUL
(Katolicki Uniwersytet Lubelski)
dr Piotr Stanisławiszyn (Uniwersytet Opolski)
prof. Antonio Uricchio (Università degli studi
di Bari Aldo Moro)

Redakcja:

Włodzimierz Nykiel – redaktor naczelny
Monika Poradecka – redaktor językowy
(język polski)
Jarosław Neneman – redaktor statystyczny

Wydawca:

Centrum Dokumentacji i Studiów Podatkowych
w Łodzi
Wydawnictwo Uniwersytetu Łódzkiego



Redaktor inicjujący
Sylwia Mosińska

Skład i łamanie
AGENT PR

Projekt okładki
Jakub Baraniak
efectoro.pl agencja komunikacji marketingowej

Redakcja
Centrum Dokumentacji i Studiów Podatkowych UŁ
90-232 Łódź, ul. Kopcińskiego 8/12
tel. (42) 635 46 50; e-mail: cdisp@uni.lodz.pl

© Copyright by Uniwersytet Łódzki – Centrum Dokumentacji i Studiów Podatkowych
Uniwersytetu Łódzkiego, Łódź 2024

ISSN 1509-877X

Printed in Poland

Wydane przez Wydawnictwo Uniwersytetu Łódzkiego
Wydanie I. W.11712.25.0.C Cena zł 54,00 (w tym 8% VAT)
Ark. wyd. 10,5; ark. druk. 11,125

Wydawnictwo Uniwersytetu Łódzkiego
90-237 Łódź, ul. Jana Matejki 34A
www.wydawnictwo.uni.lodz.pl
e-mail: ksiegarnia@uni.lodz.pl
tel. 42 635 55 77

SPIS TREŚCI

Artykuły

Rafał Lipniewicz The concept of “economic presence” for the taxation of cross-border corporate income in the OECD area of activities	9
Magda Olszewska Warunki uznania home office za stałą placówkę konstytuującą zakład podatkowy pracodawcy	35
Anna Justyńska The non-application of general anti-avoidance rules and state aid rules: Remarks on the CJEU judgment in Engie	65
Adam Mariański Fundacja rodzinna a unikanie opodatkowania	87
Michał Mariański Francuski podatek od istotnego majątku związanego z rynkiem nieruchomości jako źródło inspiracji dla polskiego ustawodawcy	105
Krzysztof Radzikowski Niepewna przyszłość prawa karnego skarbowego (na rozdrożu między powszechnym prawem karnym a sankcją administracyjną)	121

Sprawozdanie

Małgorzata Sęk, Ziemowit Kukulski Sprawozdanie z międzynarodowej konferencji naukowej pt. „Współczesne wyzwania prawa podatkowego” (16–17 grudnia 2024 r.)	157
---	-----



THE CONCEPT OF “ECONOMIC PRESENCE” FOR THE TAXATION OF CROSS-BORDER CORPORATE INCOME IN THE OECD AREA OF ACTIVITIES

Summary. For several years, the OECD has been conducting analyses to adapt the taxation model of cross-border corporate income. This is in response to changing strategies for entering foreign markets, especially for digital economy companies that may not require a physical presence in the expanded market country. The paper examines the new nexus based on the concept of “economic presence” in the light of the erosion of the permanent establishment in the digital economy. Its main purpose is to assess the consequences of the introduction into international taxation of a mechanism that allows a source country to tax the income of a foreign company in the absence of traditional, “physical” manifestations of the presence of such a company in that country.

Keywords: permanent establishment, digitalisation, economic presence, Pillar One, Amount A

* PhD, assistant professor, head of the European Union Research and Documentation Centre at the Faculty of Law, Administration and Economics of the University of Wrocław, e-mail: rafal.lipniewicz@uwr.edu.pl, <https://orcid.org/0000-0002-2171-9415>



Data wpływu: 31.05.2024 r. Data recenzji: 7.12.2024 r. Data akceptacji: 11.02.2025 r.
© by the author, licensee University of Lodz – Lodz University Press, Lodz, Poland. This article is an open access article distributed under the terms and conditions of the Creative Commons Attribution license CC-BY-NC-ND 4.0 (<https://creativecommons.org/licenses/by-nc-nd/4.0/>)

KONCEPCJA „OBECNOŚCI EKONOMICZNEJ” DLA OPODATKOWANIA TRANSGRANICZNYCH DOCHODÓW PRZEDSIĘBIORSTW W DZIAŁANIACH OECD

Streszczenie. OECD od kilkunastu lat prowadzi prace analityczne mające na celu dostosowanie modelu opodatkowania transgranicznych dochodów przedsiębiorstw w warunkach zmieniających się strategii wejścia na rynki zagraniczne, które – zwłaszcza w przypadku tzw. przedsiębiorstw gospodarki cyfrowej – nie wymagają w wielu przypadkach „fizycznej” obecności na terytorium państwa ekspansji rynkowej. W artykule poddano analizie założenia nowego łącznika (*nexus*) opartego na koncepcji „obecności ekonomicznej” w świetle erozji koncepcji stałego zakładu w warunkach gospodarki cyfrowej. Zasadniczym celem artykułu jest ocena możliwych konsekwencji wprowadzenia do modelu opodatkowania międzynarodowego mechanizmu umożliwiającego państwu źródła opodatkowanie dochodów zagranicznej spółki, w przypadku braku tradycyjnych, „fizycznych” przejawów obecności takiej spółki w danym państwie.

Słowa kluczowe: stały zakład, cyfryzacja, obecność ekonomiczna, filar I, kwota A

1. INTRODUCTION

The transformations and opportunities related to the use of cyberspace, observed from the perspective of market mechanisms and the behaviour of the participants of economic processes, is most often referred to as the “digital economy”, where the role of enterprises as entities creating organisational structures, business models, and methods of generating revenue through or even “in” cyberspace is key.¹

The digital transformation of the economy calls into question whether the international tax rules that have largely been in place for most of the past 100 years are still fit for purpose in the modern global economy. These rules relate to the allocation of taxing rights between jurisdictions (the “nexus” rules) and to the determination of the relevant proportion of the multinational’s profits that are subject to tax in a given jurisdiction (the “apportionment” rules). There is a question as to whether the existing nexus rules, which determine the extent of a jurisdiction’s right to tax a non-resident company, may be outdated “as a company may now be heavily involved in the economic life of a jurisdiction but have a presence that, under existing tax rules, gives rise to minimal or no taxing rights for that jurisdiction.”²

¹ R. Lipniewicz, *Jurysdykcja podatkowa w cyberprzestrzeni. Model międzynarodowego opodatkowania dochodu*, Warszawa 2018, p. 266.

² OECD, *Tax and digitalisation*, 2019, <https://www.oecd.org/tax/beps/tax-and-digitalisation-policy-note.pdf> (accessed: 11.02.2024).

This applies in particular to the institution of a permanent establishment (PE), which is of key importance from the point of view of the taxation of income from cross-border business activities of companies. Its structure is based on the paradigm of a permanent establishment through which such activity is conducted. Pursuant to Article 7 of the OECD Model Tax Convention, on which tax treaties between countries are based, in order for the country in which the income is generated (also referred to as the “source country” or the “market country”) to impose a limited tax on such income in accordance with the territorial jurisdiction of the courts of the source country, such an entrepreneur must exceed a certain threshold of “physical” presence and activity in the source country.

The historical evolution of the ways in which entrepreneurs have expanded internationally, despite changing strategies and business models, shows that such presence has usually been (and in the case of traditional industries – still is) manifested through the involvement and use of certain physical assets in the country of entrepreneurial activity, i.e. real estate, machinery, equipment, or personnel. An increase in the number of enterprises based on highly digitised business models – as one of the effects of the development of computer networks and digital technologies – leads to the exploration of foreign markets and the generation of income that requires little or no involvement of such assets. This calls into question the possibility of using the permanent establishment concept as an instrument to exercise effective tax jurisdiction by the market country.

Attempts have been made in international tax law to develop the concept of a new nexus.³ Its purpose was to enable the source country to exercise its tax jurisdiction over foreign companies whose “presence” – aimed at creating value in (or within) such a country – has a dimension other than material (physical), leading to the creation of a permanent establishment. However, the analytical work carried out (and still being carried out) by the OECD in the framework of the Base Erosion Profit Shifting (BEPS) project has given this matter new impetus.⁴ The indirect results of this are unilateral legislative measures taken by individual countries, some of which have already introduced into their national legal systems a new paradigm

³ See: P. Hongler, P. Pistone, *Blueprints for a New PE Nexus to Tax Business Income in the Era of the Digital Economy*, “IBFD Working Paper”, 20 January 2015, https://papers.ssrn.com/sol3/papers.cfm?abstract_id=2591829 (accessed: 11.02.2024).

⁴ See: OECD, *Base erosion and profit shifting (BEPS)*, n.d., <https://www.oecd.org/tax/beps/> (accessed: 11.02.2024).

of a foreign company's "economic (digital) presence" on the local market (Israel, India). The unilateral actions were the result of the lack of consensus within the OECD Inclusive Framework (IF) on BEPS regarding the possibility of establishing a new right to tax cross-border corporate income (nexus) based on a criterion other than "physical presence" in the territory of the country where the source of income is located.

The general paradigm accepted by the OECD as a basis for analytical work was rooted in the concept of the economic presence of a company on the territory of a country other than its own country of tax residence. The practical approach to the concept of economic presence in the proposals for the new nexus has evolved in recent years to finally take the form included in the text of the Multilateral Convention to Implement Amount A of Pillar One, published in 2023.

2. A FIXED PLACE OF BUSINESS AND THE DIGITAL ECONOMY

2.1. A fixed place of business in the OECD Model Tax Convention

The reasons for the international emergence of a permanent establishment should be sought in the double taxation of income earned by companies operating in more than one country. The legal concept of such an establishment developed at the beginning of the 20th century during the Second Industrial Revolution and the expansion of production facilities. In these economic conditions, the concept of establishment was formed mainly by classical factors of production, such as labour and capital, when their mobility between countries was still limited. The focus was on manufacturing enterprises, largely "tied" to a particular territory, and there was little interest in service enterprises. The concept of the plant was thus developed in an economic environment characterised by limited mobility of the factors of production, which rarely led to disputes over the scope of the taxation of a foreign plant.⁵

A PE is a trade-off between the taxing jurisdiction of the source state and the residence state. It determines whether an enterprise operating in more than one country is subject to tax on its business profits only in the

⁵ R. Lipniewicz, *Podatkowy zakład zagraniczny. Koncepcja i funkcjonowanie*, Warszawa 2017, p. 25.

country of residence, or is also subject to tax on the same business profits in one or more of the countries in which it operates.⁶

The existence of a PE in the source state (market jurisdiction) is the critical condition that must be met for the source state to be entitled to tax an enterprise of the other state on its business profits. The definition of a PE is based on the concept of a fixed establishment and may also include (depending on which model – the OECD⁷ or the UN⁸ – is followed) service or construction activities carried on for a specified period of time, the existence of a dependent agent, and the collection of insurance premiums. A PE effectively acts as a threshold that “measures the degree of real economic presence of the non-resident in a jurisdiction.”⁹

The creation of a permanent establishment has a significant impact on the legal and tax situation of the entrepreneur in the country of its foreign market activity; in addition to the tax obligation to pay tax on income related to the establishment, the entrepreneur is obliged to fulfil a number of administrative obligations (reporting the establishment to local tax authorities or keeping separate accounts).¹⁰

The basic type of foreign establishment is based on the “fixed place of business” axiom and the wording of Article 5(1) of the OECD Model Tax Convention, according to which a “permanent establishment” means a “fixed place of business through which the business of an enterprise is wholly or partly carried on”. The definition of a basic type of permanent establishment is, therefore, based on the assumption that the business activities of a foreign company will only be taxable in a given country if

⁶ M.K. Singh, *Taxing E-Commerce on the Basis of Permanent Establishment: Critical Evaluation*, “Intertax” 2014, no. 5, p. 327.

⁷ OECD, *Model Tax Convention on Income and on Capital: Condensed Version 2017*, Paris 2017, <https://www.oecd.org/ctp/treaties/model-tax-convention-on-income-and-on-capital-condensed-version-20745419.htm> (accessed: 11.02.2024) (hereafter referred to as the “OECD Model Tax Convention”).

⁸ United Nations, *Model Double Taxation Convention between Developed and Developing Countries 2021*, 2021, <https://financing.desa.un.org/document/un-model-double-taxation-convention-between-developed-and-developing-countries-2021> (accessed: 11.02.2024).

⁹ UN Committee of Experts on International Cooperation in Tax Matters, *Tax Issues related to the Digitalization of the Economy: Report*, 5 April 2019, https://www.un.org/esa/ffd/wp-content/uploads/2019/04/18STM_CRP12-Work-on-taxation-issues-digitalization.pdf (accessed: 11.02.2024).

¹⁰ T. Woźniak, *Powstanie zakładu a unikanie opodatkowania w międzynarodowym prawie podatkowym*, LEX/2022.

there are sufficiently strong economic ties between the source country and a company carrying on its business activities in that country.¹¹

As per the OECD Commentary, setting up a permanent establishment based on the “fixed place of business” paradigm requires meeting three fundamental conditions. These conditions include the existence of a “place of business”, this place of business being “fixed”, and the enterprise conducting its business through this fixed place of business.¹²

The term “place of business” includes any premises, facilities, or installations used for carrying on the enterprise’s business, whether or not they are used exclusively for that purpose.¹³ A. Skaar defines “the place of business” as “any significant physical item that is economically suitable for use in the conduct of the business.”¹⁴

The permanence of the establishment means that there should be a connection between the establishment and a particular geographical point. It is immaterial how long an enterprise of one contracting state carries on business in the territory of the other contracting state if it does not carry on business in a particular place. This does not mean that the facilities constituting an establishment must be permanently connected with the land on which they are situated; it is sufficient that they remain in a particular place.¹⁵ The condition that the facility must be permanent implies that it should have some degree of permanence, i.e. it cannot be temporary. It is generally accepted that it should last at least six months, unless it is used for a brief period of time, but the use is repeated regularly over an extended period of time.¹⁶

The PE concept, on which the standard provisions of the OECD Model Tax Convention are still based, refers to the traditionally understood territorial jurisdiction of the state. In other words, it means that a sovereign state exercises its taxing authority over things, people, and events located within its territory.

¹¹ A.M. Bardopoulos, *eCommerce and the Effects of Technology on Taxation*, Cham–Heidelberg–New York–Dordrecht–London 2015, p. 121.

¹² M. Jamroży, F. Majdowski, *Permanent Establishment in Digital Business*, “Studia Prawno-Ekonomiczne” 2022, vol. 122, pp. 13–14.

¹³ *OECD Model Tax Convention*, Commentary on Article 5, point 10.

¹⁴ A.A. Skaar, *Permanent Establishment: Erosion of Tax Treaty Principle*, Alphen aan den Rijn 1991, p. 123.

¹⁵ H. Litwińczuk, *Międzynarodowe prawo podatkowe*, Warszawa 2021, p. 191.

¹⁶ *OECD Model Tax Convention*, Commentary on Article 5, point 28; H. Litwińczuk, *Międzynarodowe...*, p. 192.

In the case of many types of “traditional” economic activities of companies, this paradigm still guarantees the implementation of the tax policies of the countries in which foreign companies carry out their business activities. Owing to the institution of a permanent establishment, the source countries receive preference (priority, but not exclusivity) in the taxation of income resulting from the performance of business activities on their territory by companies whose links with these countries are not significant enough to qualify as a tax resident (and subject to territorially-unlimited taxation).

However, the dynamic development of business models based on the effect of geographically-unlimited scope of operations using computer networks, combined with data analysis and the use of advanced algorithms, has been diagnosed in connection with the taxation of cross-border income, especially in the context of the analytical work of the OECD. It was identified as a process that undermines the status of a permanent establishment based on the fixed place of business test.

2.2. Guidelines on the OECD Commentary in response to an early development of e-commerce

The OECD undoubtedly initiated a broad debate on the impact of computer networks (especially the Internet) on the legal status of a permanent establishment. November 1997 marked a significant milestone in this process, when the OECD organised a joint government and business conference in Turku, Finland, entitled “Dismantling the Barriers to Global Electronic Commerce”, the title of which underscored the OECD’s overall approach. One key outcome of this conference was the establishment of ten general principles to promote the development of electronic commerce.¹⁷

At the opening of the 1998 OECD Ministerial Conference in Ottawa, called “A Borderless World: Realizing the Potential of Electronic Commerce”, the Committee on Fiscal Affairs presented a report entitled “Taxation Framework Conditions”. This report identified general tax principles that should apply to electronic commerce and implementation issues, including how these modern technologies allow tax administrations

¹⁷ OECD, *Dismantling the Barriers to Global Electronic Commerce, Turku (Finland): 19–21 November 1997 – Conference Report*, “OECD Digital Economy Papers”, no. 38, Paris 1998, <http://dx.doi.org/10.1787/236647320075>

to improve the service they provide to taxpayers. Establishing rules for the taxation of e-commerce was an important conceptual contribution. The rules were: neutrality, efficiency, certainty and simplicity, effectiveness and fairness, flexibility.¹⁸

Following the adoption of the Ottawa tax framework, work on its implementation progressed and in 2001 the Committee on Fiscal Affairs issued a report entitled “Taxation and Electronic Commerce: Implementing the Ottawa Tax Framework”. The report summarised the considerable progress made on aspects of direct taxation, excise taxes, and tax administration, as well as identified further work to be done. From the formal point of view, the conclusions and recommendations of the Committee on Fiscal Affairs, published in 2001, were crucial.¹⁹ Section 4.1 of this document contained amendments to the Commentary to the OECD Model Tax Convention, adopted by the Committee on Fiscal Affairs on 22 December 2000 and concerning the application of the current definition of a permanent establishment in the context of electronic commerce. These changes were introduced into the OECD Commentary as a result of the 2003 Update to the OECD Model Tax Convention. To date, they remain the official interpretation of the OECD Model Tax Convention regarding permanent establishment provisions.

The OECD Commentary on e-commerce focuses on assessing the tax consequences of two key elements that appear in different technological and business variants in business activities conducted using the Internet, namely (1) the technical infrastructure (hardware) through which the business is conducted and (2) the software used by these devices.

Given that the basic type of permanent establishment is based on the concept of a fixed place of business, which is used by a foreign enterprise to conduct business in the source country, the method of interpreting the “stability” of a particular economic structure becomes a key issue in assessing whether the criteria for a permanent establishment are met (with respect to e-commerce). The chosen method of interpretation will,

¹⁸ OECD, *Report by the Committee on Fiscal Affairs as presented to Ministers at the OECD Ministerial Conference called ‘A Borderless World: Realising the Potential of Electronic Commerce’ on 8 October 1998*, Paris 1998, [https://one.oecd.org/document/SG/EC\(98\)10/FINAL/en/pdf](https://one.oecd.org/document/SG/EC(98)10/FINAL/en/pdf) (accessed: 11.02.2024).

¹⁹ OECD, *Taxation and Electronic Commerce. Implementing the Ottawa Taxation Framework Conditions*, Paris 2003, https://read.oecd-ilibrary.org/taxation/taxation-and-electronic-commerce_9789264189799-en#page1 (accessed: 11.02.2024).

therefore, depend on whether priority is given to the “physical”, material manifestations of a company’s presence and business activity in a country other than its country of tax residence, or, rather, to economic aspects, where the “economic participation” of a company in the economy of a given country will be decisive.

According to the OECD Commentary, the “physical and technical” approach takes precedence over the latter one. In other words, the elements of a company’s physical presence and business activity using electronic means to conduct its business in a given country were considered decisive. A permanence test was proposed in the Commentary to the OECD Model Tax Convention. It is based on a dichotomy between an IT device that can be physically placed in a particular location and software, and data installed on such a device.

According to the OECD Commentary, a place of business may be established if the condition of a certain degree of permanence is met for a particular IT device, such as a server, which is given special attention in the Commentary. It is treated as part of a device that is physically located in a particular space that can be considered as a permanent establishment of a company, used to conduct business activities: the server on which the website is stored and through which it is accessible is a piece of equipment that has a physical location, and such location may, therefore, constitute a “fixed place of business” of the company that operates that server.²⁰

However, with respect to the second component used in electronic commerce, i.e. software, the OECD Commentary states that an Internet website, which is a combination of software and electronic data, does not in itself constitute a “fixed place of business” through which an enterprise carries on its business.²¹ Also, the fact that a website is usually visible several (tens) minutes before a transaction is made through it makes it impossible to claim that a website meets the condition of permanence in time.²²

The OECD Commentary Guidelines can be seen as fulfilling the condition of the administrative convenience of tax rules: a server is understood as a device located in a specific space that is easy to locate and, as a consequence, it is effortless to identify the source country for the

²⁰ *OECD Model Tax Convention*, Commentary on Art. 5, Electronic commerce, point 123.

²¹ *Ibidem*.

²² B. Schaefer, *International Taxation of Electronic Commerce Income: A Proposal to Utilize Software Agents for Source-Based Taxation*, “Santa Clara High Technology Law Journal” 2000, vol. 16(1).

purposes of a particular tax treaty. However, the digital economic reality has changed fundamentally since the adoption of the OECD Commentary. In general, these changes can be described as a transition from the static model (based on the server-client approach) to the dynamic model, which is based on a distributed, multi-network method of communication and data transfer (referred to as the peer-to-peer model). These changes, combined with ever-increasing network bandwidth and the use of algorithms and artificial intelligence, have created a situation where a non-resident company can interact with customers and generate revenue in a market country remotely through a website or other digital means, without maintaining a physical presence in the country.²³

The link between the conduct of several types of economic activities by non-resident entrepreneurs – based on highly digitised business models – and the need (real but not legal) to place physical assets (e.g. a server) in the market country has been loosened. This relaxation is an essential element of the OECD’s conceptual work to develop cost-effective, conceptually-coherent, and internationally-acceptable responses to the specific erosion of the traditional permanent establishment status.

3. THE “ECONOMIC PRESENCE” CONCEPT AS A RESPONSE TO THE EROSION OF THE FIXED PLACE OF BUSINESS PERMANENT ESTABLISHMENT

3.1. General considerations

Conceptual work on a new nexus, which, in addition to the existing institution of a permanent establishment, could apply to the business activities of companies that use computer networks to generate income in the source country without the need to be physically present there, is currently being carried out at the international level by the OECD. However, some countries have attempted to develop unilateral normative solutions on this issue on their own. One solution considered by the OECD, and already adopted in the domestic law of several countries, is the introduction of a new nexus to international legal circulation. Such a nexus would go beyond the established legal status of the enterprise based on the axiom of a “fixed place of business”.

²³ OECD, *Public Discussion Draft BEPS Action 1: Address the Tax Challenges of the Digital Economy*, 24 March 2014 – 14 April 2014, <https://web-archiw.oecd.org/2014-03-24/271557-tax-challenges-digital-economy-discussion-draft-march-2014.pdf> (accessed: 11.02.2024).

These attempts can generally be qualified as a search for a new threshold for the presence and activity of a foreign company in the economic processes of a given state, without physical (material, human) components (assets) that could be associated with such a country, without the need for traditional concepts (such as place, establishment, the duration of stay) on which the provisions of international tax law regulating the institution of an establishment are based, and which, in the conditions of the digital economy, may unintentionally make some models of market penetration by foreign entities unsuitable as a permanent establishment.

The analysis of the OECD's achievements and the solutions adopted at the national level helps to identify three basic conceptual approaches related to a “non-physical nexus”: the first one focuses on technological issues and seeks a virtual link between a country and an entrepreneur; the second one is based on purely economic (business) parameters necessary to link a company with a country when income is generated without (or with little) physical presence of such a company in that country; the third approach seeks both technological and economic links between foreign companies and the market country.²⁴

From the practical point of view, this different distribution of accents does not undermine a common basis of the proposed (implemented) legal solutions, such as the need for a tax test to be used primarily to study the intensity of economic ties and the degree of market penetration of an entrepreneur, i.e. a tax resident of another country. The model of foreign expansion of such an entrepreneur is based on the use of computer networks and digital technologies without (or with little) involvement of traditional assets located in the country (market) that is the target of such expansion.

Undoubtedly, the analytical work of the OECD is of key importance in this matter. It started in 1999 and continues within the framework of the BEPS project launched in 2013. Through its analytical work, the OECD has introduced into the international tax debate a problem of the efficiency and adequacy of the almost 100-year-old concept of a permanent establishment in the world of digital business models.

²⁴ R. Lipniewicz, *Jurysdykcja podatkowa...*, p. 375.

3.2. The development of the OECD analysis and concepts of economic (digital) presence

The origins of the concept of the economic presence of a company (being a resident of another country) in a given country in the context of the division of tax jurisdiction go back to early conceptual works of the League of Nations, also known as the Mexico Draft and the London Draft. According to the Mexico Draft, a company is “subject to tax on its profits in a foreign country if it has carried on its business or activities in that country, provided that such activities have not taken the form of isolated or occasional transactions”. The London Draft required a company to have a “permanent establishment” in a country in order to be subject to the income tax laws of that country. It was argued in favour of the criterion contained in the Mexico Draft that some countries would lose revenue if a company were taxed on its profits in a foreign country only if it had a permanent establishment in that country.²⁵ It was also mentioned that forms of tax evasion could be encouraged. Indeed, some enterprises might seek to avoid taxation in a country by carrying on business there without maintaining a permanent establishment or by concealing the existence of such an establishment.²⁶

According to the OECD Model Tax Convention of 1977, a permanent establishment is based on the paradigm of a fixed place of business, which still defines the limits of the tax jurisdiction of the source country in relation to the cross-border active income of enterprises. As described in section 2.2. above, guidelines on e-commerce were introduced in the OECD Commentary in 2003 in connection with the interpretation of the unchanged Article 5 of the OECD Model Tax Convention. The OECD Fiscal Committee was relatively quick to recognise the shortcomings of the server location concept adopted in 2003. It determined that a server that met the traditional requirements for a permanent establishment could be recognised as such by the source country, while a website could not. The Committee seemed to be aware of (i) changes in the business models of enterprises; (ii) the progressive dematerialisation of many elements of business processes that take place through (or even in) computer

²⁵ League of Nations Fiscal Committee, *London and Mexico Model Tax Conventions: Commentary and Text*, 1946, <https://digital.nls.uk/league-of-nations/archive/190273348#?c=0&m=0&s=0&cv=0&xywh=-1536%2C201%2C5418%2C4016> (accessed: 11.02.2024).

²⁶ *Ibidem*.

networks; and (iii) the development of algorithms that allow “non-physical” digital penetration of any market by ITC enterprises to take increasingly advanced forms.

In 2003, the OECD published a draft report proposing changes to selected elements of the OECD Model Tax Convention in the context of the development of e-commerce, including a new nexus of “electronic (virtual) permanent establishment”.²⁷ Two options were considered for a base. According to the first one (Virtual Fixed Place of Business), a permanent establishment could be created where “a company maintains a website on a server of another company located in a jurisdiction and carries on business through that website”. This proposal attempted to depart from the guidelines adopted two years earlier in the OECD Commentary, according to which a website could not be considered an establishment. According to the 2003 Draft Report, “the place of business is the website, which is virtual”. The OECD asserts that this alternative would effectively eliminate the need for the enterprise to have tangible property or premises within the jurisdiction. However, it would retain some or all of the other characteristics of a traditional PE, i.e. the need for a “place” (whether physical or electronic) within the jurisdiction, with the requisite degree of permanence through which the enterprise carries on business.

The second option considered in the 2003 Draft Report is an establishment test “based on local economic presence”, which would not depend on the existence of a fixed place of business. According to this option, the threshold for the presence and business activity of a foreign enterprise in a given country should be analysed when an enterprise provides electronic services at the place of the residence of the customer. According to the OECD analyses, this threshold should cover enterprises that are actively engaged in business and could be based on both time and income criteria.²⁸ Neither option affected the provisions of the OECD Model Tax Convention or the guidance in the OECD Commentary.

The concept of an electronic (virtual, digital) PE returned in 2013 as part of the Base Erosion Profit Shifting (BEPS) project. The Task Force on the Digital Economy (TFDE), a subsidiary body of the Committee on Fiscal Affairs (CFA), was established in September 2013 to carry out this work.

²⁷ OECD, *Are the Current Treaty Rules for Taxing Business Profits Appropriate for E-Commerce? Draft Report*, 2003, <https://web-archiv.oecd.org/2013-02-13/158922-20655083.pdf> (accessed: 11.02.2024).

²⁸ *Ibidem*.

Its objective was to produce a report by September 2014, identifying issues raised by the digital economy as well as possible measures to address them. The TFDE held its first meeting on 29–31 October 2013, where delegates discussed the scope of the work and heard presentations from digital economy experts.²⁹

In 2014, the OECD published a public discussion draft under Action 1 of the BEPS project; one option was to create an alternative nexus to address situations where business is conducted entirely digitally. Such a proposal would determine that a company engaged in certain “fully dematerialised digital activities” would have a permanent establishment if it maintained a “significant digital presence” in another country’s economy.³⁰ Possible elements of a test for when a fully dematerialised digital activity is carried out could include: the core business of the enterprise is wholly or substantially based on digital goods or services; no physical elements or activities are involved in the value chain other than the existence, use, or maintenance of servers and websites or other IT tools as well as the collection, processing, and marketing of location data; contracts are concluded exclusively remotely over the Internet or by telephone; payments are made exclusively by credit cards or other electronic payments using on-line forms or platforms linked to or integrated with the relevant websites.³¹

Following the consultations, the definitive version of the BEPS Action 1 report presents assumptions for a new nexus based on the concept of “significant economic presence”. According to these assumptions, this option would create a “taxable presence in a country where a non-resident enterprise has a significant economic presence in a country based on factors that demonstrate a purposeful and sustained interaction with the economy of that country through the use of technology and other automated tools”. These factors would be combined with a factor based on income derived from remote transactions into the country “to ensure that only cases of significant economic presence are covered, to limit compliance costs for

²⁹ OECD, *Public Discussion Draft BEPS Action 1: Address the Tax Challenges of the Digital Economy*, 24 March 2014 – 14 April 2014, <https://web-archives.oecd.org/2014-03-24/271557-tax-challenges-digital-economy-discussion-draft-march-2014.pdf> (accessed: 11.02.2024).

³⁰ *Ibidem*.

³¹ *Ibidem*.

taxpayers, and to provide certainty for cross-border activities.”³² The BEPS Action 1 Report analyses revenue-based factors, digital factors, user-based factors, and possible combinations of the revenue factor with others as potential criteria (factors) of significant economic presence.

In the Interim Report³³ published in 2018, the OECD did not present any new recommendations on the possibility of the effective use of the “fixed place of business” structure in the conditions of new digital models of cross-border business activity. The key element of the analysis was the issue of “value creation” in relation to the right to tax the income of foreign companies in the country of their market activity. The report synthesises three basic models of value creation: the value chain, the value network, and the value shop. One of the conclusions of the interim report was the increasing importance of user participation in the value creation process for some digital businesses, which could potentially be reflected in a new nexus concept for cross-border business income. This line of thinking has been criticised in the doctrine, which rightly emphasises that “the taxation of a company’s income is in no way based on the value of the company”;³⁴ the company can, therefore, “have value but no income and no income tax liability”.³⁵

In January 2019, based on the results of the analytical work published in the Action 1 Report and the Interim Report, the OECD proposed the adoption of a two-pillar approach, with “one pillar addressing the broader challenges of the digitalised economy and focusing on the allocation of taxing rights, and a second pillar addressing the remaining BEPS issues”.³⁶

In the Public Consultation Document published in March 2019, the OECD proposed a two-dimensional approach to determining the

³² OECD, *Action 1 – 2015 Final Report: Addressing the Tax Challenges of the Digital Economy*, OECD/G20 Base Erosion and Profit Shifting Project, Paris 2015, <https://doi.org/10.1787/9789264241046-en>

³³ OECD, *Tax Challenges Arising from Digitalisation – Interim Report 2018: Inclusive Framework on BEPS*, OECD/G20 Base Erosion and Profit Shifting Project, Paris 2018, <https://www.oecd.org/ctp/tax-challenges-arising-from-digitalisation-interim-report-9789264293083-en.htm> (accessed: 11.02.2024).

³⁴ J. VanderWolk, *Digital Business and Corporate Income Taxation: Is Value Creation’s Role Overstated?*, “Tax Notes International”, 8 October 2018.

³⁵ *Ibidem*.

³⁶ See: OECD/G20 Base Erosion and Profit Shifting Project, *Addressing the Tax Challenges of the Digitalisation of the Economy – Policy Note: As approved by the Inclusive Framework on BEPS on 23 January 2019*, 2019, <https://www.oecd.org/tax/beps/policy-note-beps-inclusive-framework-addressing-tax-challenges-digitalisation.pdf> (accessed: 11.02.2024).

minimum threshold of participation in the “economic life” of a given country, the exceeding of which would result in the source country having the right to tax revenues (or income) earned by a foreign entrepreneur who is virtually present in the source country, even though the threshold for a permanent establishment has not been exceeded. In this document, the OECD presented three proposals under Pillar One: (1) significant economic presence; (2) user participation; and (3) marketing intangibles. As the OECD points out, although these proposals have significant differences, “they all give more taxing rights to the jurisdiction of the customer and/or user” in situations “where value is created by a business activity through (possibly remote) participation in that jurisdiction that is not recognised in the current profit allocation framework”.³⁷

Under the “significant economic presence” proposal, a taxable presence in a jurisdiction would arise where a non-resident company has a significant economic presence based on factors that demonstrate purposeful and sustained interaction with the jurisdiction through digital technology and other automated means. According to the OECD, revenue generated on a sustained basis is the basic factor, but such revenue alone would not be sufficient to establish a nexus; only in combination with other factors would revenue potentially be used to establish a nexus in the form of a significant economic presence in the jurisdiction.³⁸ Factors that could economically (digitally) link digital businesses to the market country include: the existence of a user base and associated data input; the volume of digital content originating in the jurisdiction; billing and collection in local currency or with a local form of payment; the maintenance of a website in a local language; responsibility for the final delivery of goods to customers or provision by the company of other support services such as after-sales service or repairs and maintenance; or sustained marketing and promotional activities, whether on-line or otherwise, to attract customers.³⁹

The “user participation” proposal would modify the current profit allocation rules to require certain enterprises to allocate profits to the jurisdictions in which their active and participating user bases are located,

³⁷ OECD, *Addressing the Tax Challenges of the Digitalisation of the Economy Public Consultation Document*, 13 February – 6 March 2019, <https://web-archiw.oecd.org/2019-02-19/507498-public-consultation-document-addressing-the-tax-challenges-of-the-digitalisation-of-the-economy.pdf> (accessed: 11.02.2024).

³⁸ *Ibidem*.

³⁹ *Ibidem*.

regardless of whether those enterprises have a local physical presence or not.⁴⁰ On the other hand, the concept of “marketing intangibles” addresses situations where an MNE group can essentially “reach into” jurisdiction, either remotely or through a limited local presence, to develop a user/customer base and other marketing intangibles and “see an intrinsic functional link between the marketing intangibles and the market jurisdiction.”⁴¹

In May 2019, the OECD released another document, entitled “The Programme of Work”, which explores the development of the concept of remote taxable presence (a taxable presence without a traditional physical presence) and a new set of standards for determining when such a remote taxable presence exists.⁴² The OECD considered two possible courses of action: amending the definition of a permanent establishment in Article 5 of the OECD Model Tax Convention and “developing a stand-alone rule that creates a new and separate nexus, either through a new taxable presence or through a source concept.”⁴³ According to the OECD, both potential activity directions should consider significant indicators of the MNE’s remote but sustained and significant involvement in the country’s fisheries economy (market jurisdiction). This would require a “threshold of sustained local revenues (both monetary and temporal) and a set of additional indicators”, which, in combination with sustained local revenues, would be used to “demonstrate a link, beyond mere sales, between those revenues and the MNEs’ interaction with the economy of a jurisdiction.”⁴⁴

On 9 October 2019, the OECD published the *Secretariat Proposal for a “Unified Approach” under Pillar One*, which proposed a new nexus that is “not dependent on physical presence but is largely based on sales.”⁴⁵ The new nexus rule would address this issue by applying it in all cases where a company has a “sustained and significant involvement in the economy

⁴⁰ *Ibidem.*

⁴¹ *Ibidem.*

⁴² OECD, *Programme of Work to Develop a Consensus Solution to the Tax Challenges Arising from the Digitalisation of the Economy: Inclusive Framework on BEPS*, 2019, <https://www.oecd.org/tax/beps/programme-of-work-to-develop-a-consensus-solution-to-the-tax-challenges-arising-from-the-digitalisation-of-the-economy.pdf> (accessed: 11.02.2024).

⁴³ *Ibidem.*

⁴⁴ *Ibidem.*

⁴⁵ OECD, *Secretariat Proposal for a “Unified Approach” under Pillar One*, Public consultation document, 9 October 2019 – 12 November 2019, <https://web-archiv.oecd.org/2019-10-10/532365-public-consultation-document-secretariat-proposal-unified-approach-pillar-one.pdf> (accessed: 11.02.2024).

of a market jurisdiction, such as through interaction and engagement with consumers, irrespective of the extent of its physical presence in that jurisdiction.”⁴⁶ According to the OECD’s analysis, the main test of a company’s “economic presence” in the territory of a given country should be based on the revenue criterion “as the primary indicator of a sustained and significant involvement in that jurisdiction”. However, it was decided that the revenue threshold should also “take into account certain activities, such as on-line advertising services, which are directed at non-paying users in locations different from those where the relevant revenues are booked.”⁴⁷

In November 2020, the OECD published the Report on Pillar One Blueprint,⁴⁸ which confirmed the concept of a new nexus based on the criterion of income determined on the basis of the annual consolidated income of a group of companies (without yet specifying the particular amount of income), combined with the separation of foreign income falling within the scope of *de minimis*. Regarding the scope of entities covered by the Amount A mechanism, the OECD’s guiding assumptions indicated entrepreneurs who are able to maintain significant and lasting interactions with customers and users in the country of their (digital) market activity (other than their country of tax residence). The new tax rules were to apply to two categories of economic activity, defined as *Automated Digital Services* (ADS) and *Consumer Facing Businesses* (CFB). The first category would include those types of activities that enable “automated and standardised digital services to a broad, global group of customers or users”, and the provision of the service does not require (or requires minimal) involvement of “physical” infrastructure.⁴⁹ The second category (CFB) was aimed at activities where the profit is derived from the sale of goods and services (directly or indirectly) to consumers – both activities where physical products are produced and then sold through physical distribution channels (the so-called indirect e-commerce) and those business categories where digital technologies are used “to increase the impact and interaction with consumers at a distance.”⁵⁰

⁴⁶ *Ibidem*.

⁴⁷ *Ibidem*.

⁴⁸ OECD, *Tax Challenges Arising from Digitalisation – Report on Pillar One Blueprint: Inclusive Framework on BEPS*, Paris 2020, <https://doi.org/10.1787/beba0634-en>

⁴⁹ M. Laskowska, *Nowe międzynarodowe reguły podziału dochodu w gospodarce cyfrowej według OECD*, “Przegląd Podatkowy” 2020, no. 12, p. 34.

⁵⁰ *Ibidem*.

The basic criterion of the new nexus should be the revenue thresholds applicable to the revenues generated by the group in a given jurisdiction, while it is assumed that they will be applied separately to each category of activity, i.e. ADS and CFB.⁵¹

In 2021, the OECD’s approach to the new nexus concept significantly changed. In a statement published in July 2021, the OECD decided to adopt the idea of “economic presence” based only on the criterion of revenues earned by MNEs in a given country’s territory.⁵² According to the novel approach, “the focus on digital companies was completely abandoned and applied to all companies except financial and extractive companies.”⁵³

In another Statement, one issued several months later, the new nexus model based on the revenue criterion was confirmed; the OECD also presented a detailed implementation plan, according to which the mechanism known as Amount A should be implemented in the form of a multilateral convention. The acceptance of such an implementation mechanism “would establish a multilateral framework for all participating jurisdictions, regardless of whether a tax treaty currently exists between those jurisdictions.”⁵⁴

In October 2023, the Task Force on the Digital Economy of the Inclusive Framework approved the publication of the text of the Multilateral Convention implementing Amount A of Pillar 1, in which the new nexus based on the revenue criterion was finally confirmed.

⁵¹ OECD, *Tax Challenges Arising from Digitalisation – Report on Pillar One Blueprint...*, p. 65.

⁵² OECD/G20 *Base Erosion and Profit Shifting Project Statement on a Two-Pillar Solution to Address the Tax Challenges Arising From the Digitalisation of the Economy*, 1 July 2021, <https://www.oecd.org/tax/beps/statement-on-a-two-pillar-solution-to-address-the-tax-challenges-arising-from-the-digitalisation-of-the-economy-july-2021.pdf> (accessed: 11.02.2024).

⁵³ J.G. Gravelle, *The OECD/G20 Pillar 1 and Digital Services Taxes: A Comparison*, “Congressional Research Service”, 1 April 2024, R47988, p. 3.

⁵⁴ OECD/G20 *Base Erosion and Profit Shifting Project, Statement on a Two-Pillar Solution to Address the Tax Challenges Arising from the Digitalisation of the Economy*, 8 October 2021, <https://www.oecd.org/tax/beps/statement-on-a-two-pillar-solution-to-address-the-tax-challenges-arising-from-the-digitalisation-of-the-economy-october-2021.pdf> (accessed: 11.02.2024).

4. THE CONCEPT OF “ECONOMIC PRESENCE” IN THE MULTILATERAL CONVENTION TO IMPLEMENT AMOUNT A OF PILLAR ONE

The Multilateral Convention to Implement Pillar One, Section A on Tax Challenges Arising from the Digitalisation of the Economy (MLC) is the result of the work of the OECD/G20 Comprehensive Framework on Base Erosion and Profit Shifting.⁵⁵ The basic purpose of Pillar One is to “allocate taxing rights to market economies, ostensibly recognising that sales are an important source of profit in the current digitalised economy.”⁵⁶

Adopted in the MLC as the basic element of this taxation mechanism, Amount A is part of the residual profit determined according to formulas for certain international corporations, which will be subject to reallocation among eligible (based on the new nexus) market jurisdictions. Amount A is to be calculated on the basis of consolidated financial statement data prepared by international corporations. Importantly, this new system of reallocating income among eligible taxing jurisdictions is an “overlay” on the existing system of apportioning the income of international corporations among jurisdictions based on the market price standard.⁵⁷

The Amount A mechanism is to “replace a patchwork of digital services taxes that some countries currently levy on large technology companies based on revenue and users in their country.”⁵⁸ Countries that opt in to Pillar One will be required to abolish the existing digital services taxes (DSTs) and agree not to introduce any new ones in the future.⁵⁹

Amount A applies only to MNEs with global revenues in excess of 20 billion EUR and total profits in excess of 10% of their global revenues

⁵⁵ OECD, *Explanatory Statement to the Multilateral Convention To Implement Amount A of Pillar One: Two-Pillar Solution to Address the Tax Challenges Arising From the Digitalisation of the Economy*, 2023, <https://www.oecd.org/tax/beps/explanatory-statement-multilateral-convention-to-implement-amount-a-of-pillar-one.pdf> (accessed: 11.02.2024).

⁵⁶ A.P. Dourado, *Would Pillar One Fix the Broken System?*, “Intertax” 2023, no. 12, p. 809.

⁵⁷ M. Laskowska, *Nowy mechanizm administrowania CIT na poziomie globalnym. Nowe podejście do administrowania globalnym rozliczaniem podatku dochodowego w świetle projektu OECD Filar I*, 2023, <https://casp.sgh.waw.pl/blog/nowy-mechanizm-administrowania-cit-na-poziomie-globalnym> (accessed: 11.02.2024).

⁵⁸ A.N. Michel, *Bold International Tax Reforms to Counteract the OECD Global Tax*, Policy Analysis no. 968, Cato Institute, Washington, 13 February 2024, p. 10.

⁵⁹ R. Mirembe, *Filar pierwszy: jest porozumienie! Kto na nim skorzysta?*, “Analizy i Studia CASP” 2023, no. 1, p. 45.

(the revenue threshold will be lowered to 10 billion EUR subject to successful implementation as determined by a seven-year review). It allocates 25% of the MNEs' excess profits (i.e. group profits in excess of 10% of revenues) to the jurisdictions in which the MNE generates its revenues (market jurisdictions). This allocation is adjusted or eliminated to the extent that the market jurisdiction already taxes the MNEs' excess profits outside the MLC.

The determination of whether a market economy jurisdiction is entitled to tax A profits is based on the quantitative threshold of revenues in excess of 1 million EUR, reduced to 250 thousand EUR for jurisdictions with the GDP of less than 40 billion EUR, regardless of the MNEs' physical presence.⁶⁰ The nexus test is applied on the basis of the income earned by the MNE group without the need to identify a specific entity from which the income is derived.⁶¹ The adopted thresholds are intended to ensure that the nexus test is met only when the amount of revenue of an MNE group treated as arising in a market jurisdiction is material.⁶²

Introducing a new nexus into the international tax regime based solely on the criterion of revenues generated by MNEs in the territory of individual countries raises certain doubts.

First of all, the “traditional” permanent establishment test is so universal that, despite the passage of time, it is still considered appropriate for taxing many manifestations of cross-border business expansion. The “fixed place of business” axiom does not refer to quantitative criteria and focuses on the material aspects of the supply side of business activity. The turnover threshold for the non-physical economic presence and activity of a foreign company in the source country changes this paradigm by focusing on the demand side of the company's activities. In the case of a new nexus, the extent and intensity of the company's involvement of physical assets in the market jurisdiction is irrelevant; the key factor is the extent of its market exploration, expressed in terms of the amount of revenue generated in a given market. The OECD has not decided to introduce any (sub)criteria, e.g. a minimum number of contracts concluded or customers

⁶⁰ OECD, *The Multilateral Convention to Implement Amount A of Pillar One, Two-Pillar Solution to Address the Tax Challenges Arising from the Digitalisation of the Economy*, Overview, October 2023, pp. 3–6.

⁶¹ OECD, *Explanatory Statement to the Multilateral Convention To Implement Amount A...*, p. 83.

⁶² *Ibidem*.

(users) in the territory of individual market expansion countries, which was envisaged by the EU in its projects.⁶³

The OECD justifies this approach by wishing to reduce compliance costs for companies engaged in international economic activity; the fewer criteria to be met, the lower the additional costs of verifying their application.⁶⁴ From this perspective, the adoption in the MLC of a simple criterion of turnover achieved by international enterprises as a new nexus for the countries in which they are economically-active, regardless of the size of locally-involved assets, can be considered as meeting the requirement of minimising compliance costs for enterprises.

Another argument in favour of using the income criterion is that using the net income criterion instead of the gross income criterion could distort the distribution of tax claims between countries, as the territorial link between the generation of revenue and the incurrance of tax-deductible costs is much looser than in traditional industries. For many digital business models, costs may be incurred in a country other than the country of revenue; the geographical allocation of costs to revenues may be problematic.

On the other hand, it is legitimate to ask whether revenues from the country to which a foreign company exports goods or services without involving local physical assets can be qualified as the location of the source of such revenues. It should be agreed that a supplier of goods (services) is not involved in the economic life of a country merely because goods or services are imported into that country. The goods or services “may become part of the economic circumstances there, but not the supplier or its business.”⁶⁵

Under the new Pillar One system, as a consequence of meeting the revenue nexus test in the market jurisdiction, the allocation of part of

⁶³ See: Proposal for a Council Directive laying down rules relating to the corporate taxation of a significant digital presence, Brussels, 21.03.2018, COM(2018) 147 final, <https://data.consilium.europa.eu/doc/document/ST-7419-2018-INIT/en/pdf> (accessed: 11.02.2024).

⁶⁴ OECD, *Explanatory Statement to the Multilateral Convention To Implement Amount A...*

⁶⁵ OECD, *Public consultation on the tax challenges of digitalisation – Comments by Bombay Chartered Accountants’ Society on the OECD’s Public Consultation Document ‘Addressing the Tax Challenges of the Digitalisation of the Economy’*, 6 March 2019, <https://web-archiw.oecd.org/2019-06-06/506501-public-consultation-tax-challenges-of-digitalisation-13-14-march-2019.htm> (accessed: 11.02.2024).

the profits to be taxed in that country will take place even for traditional B-to-B industries (e.g. steel industry) “that have little connection with the marketing and other activities and are not considered to create value in the market jurisdictions”, which, according to T. Kamiya, “deviates from the source principle, which is the idea of taxing where value is created.”⁶⁶ The new sourcing rules assume that “sales factor formula apportionment can work even if the rules apply only to a small number of companies, to a portion of their profits, and even if those companies do not really know where their end customers are located.”⁶⁷

Shifting taxation to countries with an economic presence – determined on the basis of sales nexus – can “benefit countries with a large domestic market and many consumers, to the detriment of smaller exporting economies.”⁶⁸ According to D. Bunn, “if a jurisdiction has a large market, it is likely to benefit from the Amount A rules. If a jurisdiction has businesses with very high profit margins, it is likely to lose taxable profits.”⁶⁹ On the other hand, the adoption of a nexus test based on the turnover threshold could incentivise multinational groups to withdraw from relatively “small, low-margin markets altogether, where the tax and administrative burdens of this proposal could outweigh the benefits of being in the market at all.”⁷⁰

⁶⁶ T. Kamiya, *NexusPillar 1: The Aim of “Fair” Distribution of Profits and Taxing Rights among Countries*, [in:] *Justice, Equality and Tax Law*, eds. N. Čičin-Šain, M. Riedl, Wien 2022, p. 152.

⁶⁷ See: D. Bunn, *Response to the United States Treasury Department’s Request for Public Input on Pillar One*, 2023, <https://taxfoundation.org/research/all/federal/treasury-public-input-pillar-one-response/> (accessed: 11.02.2024).

⁶⁸ OECD, *Public consultation on the tax challenges of digitalisation – Comments by the Chambre des salariés Luxembourg on the OECD’s Public Consultation Document ‘Addressing the Tax Challenges of the Digitalisation of the Economy’*, 4 March 2019, <https://web-archiv.oecd.org/2019-06-06/506501-public-consultation-tax-challenges-of-digitalisation-13-14-march-2019.htm> (accessed: 11.02.2024).

⁶⁹ See: D. Bunn, *Testimony: The OECD’s Pillar One Project and the Future of Digital Services Taxes*, 7 March 2024, <https://taxfoundation.org/research/all/federal/pillar-one-digital-services-taxes/> (accessed: 11.02.2024).

⁷⁰ OECD, *Public consultation on the tax challenges of digitalisation – Comments by EBIT on the OECD’s Public Consultation Document ‘Addressing the Tax Challenges of the Digitalisation of the Economy’*, 6 March 2019, <https://web-archiv.oecd.org/2019-06-06/506501-public-consultation-tax-challenges-of-digitalisation-13-14-march-2019.htm> (accessed: 11.02.2024).

5. CONCLUDING REMARKS

The doubts raised in this article mean that the adoption of a new nexus based on the concept of non-physical “economic presence” as a new nexus based on a revenue test may face difficulties. First of all, the proposal in the Multilateral Convention to Implement Amount A of Pillar One nexus based solely on the criterion of income earned by enterprises engaged in cross-border activities means that the new tax mechanism will also cover traditional enterprises (which, of course, meet the qualifying criteria) that export “physical” goods to other countries. This seems to be a distortion of the idea behind the introduction of the OECD’s two-pillar approach, which was to create a mechanism that would allow source countries to tax those companies whose innovative, digital business models in many cases do not meet the classic nexus based on the “fixed place of business” criterion and do not lead to the creation of a permanent establishment.

The OECD’s model for the development of international tax law also raises doubts from the perspective of simplicity and transparency. The OECD’s activities lead to the introduction of either modification mechanisms (the Multilateral Convention to Implement the Tax Treaty-Related Measures to Prevent Base Erosion and Profit Shifting) or “overlays” (the Multilateral Convention to Implement Amount A of Pillar One) in relation to the international tax regime that has been operating for several decades, based on a global network of bilateral tax treaties. Despite the proposed mechanisms to ensure tax certainty, this creates additional areas of tax risk for international companies and, as a result, increases compliance costs.

From the tax policy perspective, the fact that Amount A “reflects Europe’s concern about the ability of US «big tech» to sell directly to 300 million wealthy European customers”⁷¹ explains the still cautious stance of the United States of America on this mechanism.⁷²

In this context, a solution that would not turn the international tax system into an increasingly complex set of juxtaposed and interacting (sub-)regimes, and at the same time could reduce “tax tensions” between

⁷¹ G.S. Cooper, *Building on the Rubble of Pillar One*, “Bulletin for International Taxation” 2021, no. 11/12, p. 534.

⁷² R. Avi-Yonah, A. Kir, *Building the Gateway: Why the Two Pillars Need Each Other*, “U of Michigan Public Law Research Paper” 2024, no. 24-023, <https://ssrn.com/abstract=4766111> (accessed: 11.02.2024).

countries participating in the OECD’s comprehensive framework, could be to propose in the OECD Model Convention (which remains the main model for negotiating bilateral tax treaties) a new type of a permanent establishment based on the concept of a “digital place of business”. Such a solution could be based on an analysis of the scale and scope of the involvement of intangible assets and/or “digital reach” to users/customers in the source country. In the case of many digital business models, the data collected from a given market is processed and monetised in another country, which – if the Amount A mechanism is adopted – may result in a country with a significant number of users (customers) of a foreign company that generates significant value (by processing data collected from users/customers) not having any right to tax income under the Amount A mechanism. This may be because the income from the value (data) generated on the territory of such a country is “converted” into income in another country, and if the income nexus is met in that country, the international company will be obliged to allocate part of the profits for taxation there.

Extending the scope of the application of the permanent establishment concept to digital business models of companies can, therefore, be an alternative to the new additional mechanism for the taxation of income from cross-border activities, called Amount A, proposed by the OECD.

BIBLIOGRAPHY

- Avi-Yonah R., Kir A., *Building the Gateway: Why the Two Pillars Need Each Other*, “U of Michigan Public Law Research Paper” 2024, no. 24-023, <https://doi.org/10.2139/ssrn.4766111>
- Bardopoulos A.M., *eCommerce and the Effects of Technology on Taxation*, Cham–Heidelberg–New York–Dordrecht–London 2015, <https://doi.org/10.1007/978-3-319-15449-7>
- Bunn D., *Response to the United States Treasury Department’s Request for Public Input on Pillar One*, 2023, <https://taxfoundation.org/research/all/federal/treasury-public-input-pillar-one-response/> (accessed: 11.02.2024).
- Bunn D., *Testimony: The OECD’s Pillar One Project and the Future of Digital Services Taxes*, March 7, 2024, <https://taxfoundation.org/research/all/federal/pillar-one-digital-services-taxes/> (accessed: 11.02.2024).
- Cooper G.S., *Building on the Rubble of Pillar One*, “Bulletin for International Taxation” 2021, no. 11/12, <https://doi.org/10.59403/q2700q>
- Dourado A.P., *Would Pillar One Fix the Broken System?*, “Intertax” 2023, no. 12, <https://doi.org/10.54648/TAXI2023083>
- Gravelle J.G., *The OECD/G20 Pillar 1 and Digital Services Taxes: A Comparison*, “Congressional Research Service”, 1 April 2024, R47988.

- Hongler P., Pistone P., *Blueprints for a New PE Nexus to Tax Business Income in the Era of the Digital Economy*, “IBFD Working Paper”, 20 January 2015, <https://doi.org/10.2139/ssrn.2586196>
- Jamróży M., Majdowski F., *Permanent Establishment in Digital Business*, “Studia Prawno-Ekonomiczne” 2022, vol. 122, <https://doi.org/10.26485/SPE/2022/122/1>
- Kamiya T., *Nexus Pillar 1: The Aim of “Fair” Distribution of Profits and Taxing Rights among Countries*, [in:] *Justice, Equality and Tax Law*, eds. N. Čičin-Šain, M. Riedl, Wien 2022.
- Laskowska M., *Nowe międzynarodowe reguły podziału dochodu w gospodarce cyfrowej według OECD*, “Przegląd Podatkowy” 2020, no. 12.
- Laskowska M., *Nowy mechanizm administrowania CIT na poziomie globalnym. Nowe podejście do administrowania globalnym rozliczaniem podatku dochodowego w świetle projektu OECD Filar I*, 2023, <https://casplaw.pl/blog/nowy-mechanizm-administrowania-cit-na-poziomie-globalnym> (accessed: 11.02.2024).
- Lipniewicz R., *Jurysdykcja podatkowa w cyberprzestrzeni. Model międzynarodowego opodatkowania dochodu*, Warszawa 2018.
- Lipniewicz R., *Podatkowy zakład zagraniczny. Koncepcja i funkcjonowanie*, Warszawa 2017.
- Litwińczuk H., *Międzynarodowe prawo podatkowe*, Warszawa 2021.
- Michel A.N., *Bold International Tax Reforms to Counteract the OECD Global Tax*, Policy Analysis no. 968, Cato Institute, Washington, 13 February 2024.
- Mirembe R., *Filar pierwszy: jest porozumienie! Kto na nim skorzysta?*, “Analizy i Studia CASP” 2023, no. 1.
- Schaefer B., *International Taxation of Electronic Commerce Income: A Proposal to Utilize Software Agents for Source-Based Taxation*, “Santa Clara High Technology Law Journal” 2000.
- Singh M.K., *Taxing E-Commerce on the Basis of Permanent Establishment: Critical Evaluation*, “Intertax” 2014, no. 5, <https://doi.org/10.54648/TAXI2014034>
- Skaar A.A., *Permanent Establishment: Erosion of Tax Treaty Principle*, Alphen aan den Rijn 1991.
- VanderWolk J., *Digital Business and Corporate Income Taxation: Is Value Creation’s Role Overstated?*, “Tax Notes International”, 8 October 2018.
- Woźniak T., *Powstanie zakładu a unikanie opodatkowania w międzynarodowym prawie podatkowym*, LEX/2022, <https://doi.org/10.33226/0137-5490.2022.1.4>

WARUNKI UZNANIA HOME OFFICE ZA STAŁĄ PLACÓWKĘ KONSTITUującą ZAKŁAD PODATKOWY PRACODAWCY

Streszczenie. Artykuł omawia tematykę ukonstytuowania się zakładu podatkowego przedsiębiorcy poprzez stałą placówkę w postaci zagranicznego home office pracownika. W tekście przedstawiono szczegółową analizę zapisów Konwencji Modelowej OECD oraz Komentarza do niej, poglądy doktryny, orzecznictwo sądów administracyjnych oraz praktykę interpretacyjną organów podatkowych. Szczególną uwagę poświęcono pojęciom „prawo do dysponowania” i „skuteczna władza do użytkowania placówki” oraz kontrowersjom przy ich interpretacji. W dalszej kolejności omówione zostały wyłączenie z definicji zakładu działalności o charakterze pomocniczym w odniesieniu do placówki home office oraz wątpliwości, które zagadnienie to w praktyce budzi. Zdaniem autorki przedstawiana tematyka stawia pod znakiem zapytania przesłankę posiadania stałej placówki do dyspozycji w dobie nowoczesnej gospodarki opartej na wiedzy. Z drugiej strony w warunkach upowszechniającej się pracy mobilnej konieczne jest uregulowanie podziału dochodu pomiędzy państwami, z uwzględnieniem postulatu unikania nakładania nadmiernych obciążeń administracyjnych na podatników.

Słowa kluczowe: zakład podatkowy, home office, praca zdalna, prawo do dysponowania, Konwencja Modelowa OECD

* Doradca podatkowy, e-mail: magda.olszewska@olszewska.tax, <https://orcid.org/0000-0001-5650-4126>

THE CONDITIONS FOR RECOGNITION OF THE HOME OFFICE AS FIXED PLACE OF BUSINESS CONSTITUTING THE PERMANENT ESTABLISHMENT OF THE EMPLOYER

Summary. The article raises the issue of the constitution of the permanent establishment through the fixed place of business in the form of the Home Office of the employee. As part of the article, a detailed analysis of the provisions of the OECD Model Convention and the Commentary thereto, views in the doctrine, jurisprudence of the administrative courts and the interpretation practice of the tax authorities were presented. Special attention was paid to the notion “at the disposal” and “effective power to use the location”, as well as the controversies arising from the interpretation of those notions. Subsequently the exclusion from the definition of the permanent establishment for auxiliary activities was discussed, as well as the many doubts it raises. According to the author, the presented subject matter calls into question the premise of having a fixed establishment at the disposal of the taxpayer as a condition for the creation of the permanent establishment in the modern knowledge-based economy. On the other hand, in the circumstances of mobile work gaining popularity, it is necessary to regulate the allocation of income between the states with consideration to the postulate for minimizing of imposing of administrative burdens on the taxpayers.

Keywords: permanent establishment, home office, remote work, right of disposal, OECD Model Convention

1. WPROWADZENIE

Charakterystyczna dla ostatnich lat digitalizacja umożliwia w coraz większym stopniu wykonywanie pracy w formie zdalnej. Pandemia COVID-19 dodatkowo wzmocniła ten trend, upowszechniając formy pracy mobilnej. Obecnie wiele zagranicznych przedsiębiorstw zatrudnia bądź rozważa zatrudnienie polskich pracowników, którzy swoje czynności wykonują wyłącznie z własnego home office z terenu Polski. Takie zatrudnienie może jednak prowadzić do powstania zakładu podatkowego zagranicznego przedsiębiorstwa w Polsce i skutkować koniecznością przypisania odpowiedniej części zysków przedsiębiorstwa polskiemu zakładowi. Celem niniejszego artykułu jest próba odpowiedzi na pytanie, w jakich okolicznościach praca z home office pracownika może stanowić stałą placówką konstytuującą polski zakład podatkowy zagranicznego pracodawcy.

2. HOME OFFICE JAKO STAŁA PLACÓWKA

Podatnicy, którzy nie mają w Polsce rezydencji podatkowej, podlegają w naszym kraju obowiązkowi podatkowemu tylko od dochodów (przychodów) osiągniętych na jego terytorium – tzw. ograniczonemu obowiązkowi

podatkowemu¹. Polskie ustawy o podatku dochodowym zawierają otwarty katalog dochodów (przychodów), które uznaje się za osiągnięte na terytorium Polski i podlegające ograniczonemu obowiązkowi podatkowemu. Jednym z nich jest dochód z działalności gospodarczej prowadzonej na terytorium Polski, w tym poprzez położony na terytorium Polski zagraniczny zakład².

Roszczenie danego państwa do opodatkowania danego dochodu może być ograniczone regulacjami właściwej umowy o unikaniu podwójnego opodatkowania. Zarówno w polskim ustawodawstwie podatkowym, jak i w umowach o unikaniu podwójnego opodatkowania przewidziana jest zasada przypisania zysku przedsiębiorstwa do zakładu, poprzez który jest on generowany.

Pojęcie zagranicznego zakładu zostało zdefiniowane w ustawach o podatkach dochodowych³, przy czym definicje zawarte w tych przepisach stosuje się z uwzględnieniem umów o unikaniu podwójnego opodatkowania. Definicje zawarte w polskich ustawach o podatku dochodowym wyróżniają trzy typy zagranicznego zakładu – stałą placówkę, plac budowy oraz zależnego przedstawiciela. W odniesieniu do pracy w systemie home office mogą znaleźć zastosowanie dwa typy zakładu: stała placówka bądź zależny przedstawiciel. Niniejsze opracowanie poświęcone jest pierwszemu z wymienionych typów zakładu, tj. stałej placówce⁴. Według definicji zawartych w krajowych ustawach stanowi ona zagraniczny zakład w Polsce, jeśli poprzez nią zagraniczny podmiot wykonuje całkowicie lub częściowo działalność na terytorium Polski⁵.

Umowy o unikaniu podwójnego opodatkowania posługują się własnym pojęciem zakładu. Analiza warunków utworzenia zakładu w rozumieniu umów bilateralnych została w niniejszym opracowaniu

¹ Art. 3 ust. 2 ustawy z dnia 15 lutego 1992 r. o podatku dochodowym od osób prawnych (tekst jedn. Dz.U. z 2023 r., poz. 2805 ze zm.) – dalej: u.p.d.o.p. oraz art. 3 ust. 2a ustawy z dnia 26 lipca 1991 r. o podatku dochodowym od osób fizycznych (tekst jedn. Dz.U. z 2022 r., poz. 2647 ze zm.) – dalej: u.p.d.o.f.

² Art. 3 ust. 3 pkt 1 u.p.d.o.p. oraz art. 3 ust. 2b pkt 3 u.p.d.o.f.

³ Art. 4a ust. 11 u.p.d.o.p. oraz art. 5a ust. 22 u.p.d.o.f.

⁴ Szczegółowe omówienie powstania zakładu poprzez działalność zależnego przedstawiciela w kontekście pracy w systemie home office zob. M. Laskowska, W. Niedźwiedzki, *Powstanie zagranicznego zakładu w przypadku agenta zależnego i pracy zdalnej na podstawie orzecznictwa sądowego w Polsce*, „Przegląd Podatkowy” 2023, nr 6, s. 22–30.

⁵ Art. 4a pkt 11 lit. a u.p.d.o.p. oraz art. 5a pkt 22 lit. a u.p.d.o.f.

przeprowadzona w drodze charakterystyki treści Konwencji Modelowej⁶, która zasadniczo w sposób wierny odzwierciedla polską praktykę traktatową⁷. W świetle art. 5 ust. 1 Konwencji Modelowej zakładem jest stała placówka, przez którą całkowicie lub częściowo prowadzona jest działalność gospodarcza przedsiębiorstwa. Definicja stałej placówki zawarta w Konwencji Modelowej jest co do zasady zbieżna z pojęciem stałej placówki zawartym w polskich ustawach o podatku dochodowym. Z przedmiotowej definicji w Komentarzu do Konwencji Modelowej zostały wywiedzione kolejne dwa warunki dla ukonstytuowania się zakładu, tj. warunek istnienia placówki, która jest do dyspozycji przedsiębiorcy⁸ oraz warunek stałego charakteru tej placówki⁹.

Oprócz definicji stałej placówki Konwencja Modelowa zawiera katalog okoliczności o charakterze przygotowawczym bądź pomocniczym, których zaistnienie wyłącza możliwość uznania stałej placówki za zakład. Należy zaznaczyć, że polskie ustawy o podatku dochodowym nie przewidują wyłączeń wymienionych w omawianym katalogu. Definicja „zakładu” w polskiej ustawie podatkowej jest tym samym szersza od definicji zawartej w Konwencji Modelowej.

W świetle powyższych rozważań, aby placówka home office podlegała zakwalifikowaniu jako zagraniczny zakład, muszą zostać spełnione następujące warunki:

- 1) przez tę placówkę home office prowadzona jest całkowicie lub częściowo działalność gospodarcza;
- 2) placówka home office ma stały charakter;
- 3) przedsiębiorstwo ma prawo do dysponowania placówką home office;
- 4) działalność gospodarcza prowadzona przez placówkę home office nie może mieć charakteru jedynie pomocniczego czy przygotowawczego (kryterium istotne tylko dla analizy umowy o unikaniu podwójnego opodatkowania).

⁶ OECD, *Model Tax Convention on Income and on Capital 2017, Full Version (as it read on 21 November 2017)*, Paris 2019, <http://dx.doi.org/10.1787/g2g972ee-en> – dalej: Konwencja Modelowa.

⁷ R. Lipniewicz, *Zakład typu podstawowego w polskich umowach podatkowych*, [w:] *idem, Podatkowy zakład zagraniczny. Koncepcja i funkcjonowanie*, Warszawa 2017, LEX, rozdział II.

⁸ OECD, *Model...*, komentarz do art. 5 pkt 6 zd. 3, pkt 10 i nast.

⁹ *Ibidem*, komentarz do art. 5 pkt 6 zd. 3, pkt 21 i nast.

W przypadku pracy w trybie home office nie budzi wątpliwości, że pierwsza z omawianych przesłanek, tj. prowadzenie działalności gospodarczej, pozostaje w takiej sytuacji zazwyczaj spełniona, gdyż pracownicy zatrudniani są przez przedsiębiorcę w celu wypełniania zadań związanych z przedsiębiorstwem. Głębszego omówienia wymagają natomiast pozostałe kryteria.

3. STAŁY CHARAKTER PLACÓWKI

Praca w trybie home office może ukonstytuować zakład przedsiębiorcy tylko wtedy, gdy jest wykonywana w sposób stały. Stały charakter placówki oznacza, że musi być utworzona w określonym miejscu z pewnym stopniem trwałości, to znaczy nie ma charakteru wyłącznie tymczasowego¹⁰.

W tym kontekście powstaje pytanie, jak długi okres utrzymywania placówki home office będzie skutkował powstaniem zakładu zagranicznego. Komentarz do Konwencji Modelowej nie daje zaleceń w tym zakresie (wręcz wprost stwierdza, że praktyka państw jest niejednolita), niemniej jednak podkreśla, że zwyczajowo nie uważa się, iż zakład istnieje, jeżeli działalność była wykonywana za pośrednictwem stałej placówki utrzymywanej krócej niż sześć miesięcy i, odwrotnie, często uznaje się, że taka działalność tworzy zakład, jeśli placówka jest utrzymywana w okresie dłuższym niż sześć miesięcy¹¹.

Innym zagadnieniem problemowym są sytuacje, gdy praca wykonywana jest w trybie hybrydowym – tj. częściowo z biura pracodawcy, a częściowo z home office położonego w innym kraju. W świetle Komentarza regularne użytkowanie placówki w krótkich okresach na przestrzeni długiego okresu nie wyklucza braku stałości placówki¹². W takich sytuacjach w celu kalkulacji okresu, którego przekroczenie będzie skutkowało powstaniem zakładu podatkowego, należy zsumować wszystkie okresy użytkowania placówki¹³. Na podstawie tych wskazówek można zatem przyjąć, że jeśli przykładowo pracownik 50% swojego czasu pracy pracuje z domu, to home office może stać się zakładem podatkowym pracodawcy w sytuacji, gdy pracownik będzie wykonywał pracę przez okres przynajmniej roku (tj. łączny

¹⁰ *Ibidem*, komentarz do art. 5 pkt 28.

¹¹ *Ibidem*.

¹² *Ibidem*, komentarz do art. 5 pkt 32.

¹³ *Ibidem*, komentarz do art. 5 pkt 29.

czas pracy z home office przekroczy 6 miesięcy). Taką też wykładnię przyjmują polskie organy podatkowe¹⁴.

W wyniku aktualizacji z 2017 roku Komentarz do Konwencji Modelowej został uzupełniony o obszerne wskazówki dotyczące ujęcia home office w kontekście powstania zakładu. Zaktualizowana wersja Komentarza wskazuje, że jeżeli czynności są wykonywane z home office w sposób sporadyczny lub incydentalnie, home office nie może być uznane za zakład przedsiębiorcy¹⁵. Wydaje się, że kryterium stałości nie będzie spełnione tylko w takiej sytuacji, gdy praca w trybie home office ma charakter wyjątkowy. Jeśli natomiast pracodawca i pracownik zawarli porozumienie, które przewiduje, że pracownik jakkolwiek, nawet niewielką część czasu pracy będzie wykonywał z domu, działalność z home office nabiera charakteru regularnego i tym samym kryterium stałości zostaje spełnione.

4. PRAWO DO DYSPONOWANIA PLACÓWKĄ

4.1. Ogólne uwagi

Aby dana placówka mogła stanowić zakład przedsiębiorcy, musi mieć on prawo dysponowania nią. Kwestia dysponowania placówką w kontekście pracy w trybie home office jest zagadnieniem kontrowersyjnym i szeroko dyskutowanym w literaturze. W przypadku pracy w home office zakład podatkowy powstanie co do zasady tylko wtedy, gdy uzna się, że pracodawca ma prawo do dysponowania lokalem prywatnym, w którym pracownik na co dzień mieszka. Wątpliwości nie budzi sytuacja, gdy przedsiębiorca dysponuje pewną przestrzenią w sensie faktycznym i/lub prawnym – tzn. ma prawo wstępu do danej przestrzeni i prawnie uregulowaną możliwość korzystania z niej. Niemniej w większości przypadków zatrudnienia pracowników w trybie home office pracodawca nie ma prawa wstępu do ich mieszkań, a umowa zawarta z pracownikiem nie daje pracodawcy żadnego władztwa nad tą przestrzenią w sensie cywilnoprawnym. W tym kontekście należy rozstrzygnąć, czy w związku z pracą w trybie home office uprawnione będzie odejście od tradycyjnie rozumianego pojęcia „prawa do

¹⁴ Na przykład w interpretacji indywidualnej z dnia 4 lipca 2023 r., 0111-KDIB1-2.4010.246.2023.1.AK organ stwierdził, że praca, w ramach której pracownik zaledwie jeden dzień w miesiącu pracuje z home office w Polsce, natomiast w pozostałym zakresie w biurze zagranicznego pracodawcy, prowadzi do powstania stałej placówki na terenie Polski.

¹⁵ OECD, *Model...*, komentarz do art. 5 pkt 18.

dysponowania” i zasadne wprowadzenie bardziej abstrakcyjnego rozumienia tego terminu, obejmującego swoim znaczeniem również takie placówki, w których praca jest wykonywana na rzecz danego przedsiębiorstwa, pomimo że nie ma ono ani faktycznie, ani prawnie kontroli nad taką placówką.

4.2. Podejście OECD

4.2.1. „Prawo do dysponowania” w świetle Komentarza

Należy podkreślić, że kryterium prawa do dysponowania (*at the disposal*) nie jest uwzględnione w treści art. 5 Konwencji Modelowej¹⁶, a jedynie wynika z treści Komentarza, który wymienia to kryterium jako warunek uznania danego miejsca za placówkę przedsiębiorstwa¹⁷. Jak wskazuje Komentarz do Konwencji Modelowej, placówka może istnieć także wtedy, gdy nie ma żadnych pomieszczeń, wystarczy posiadanie pewnej przestrzeni do dyspozycji przedsiębiorcy¹⁸. Według Komentarza nie ma również znaczenia tytuł prawny, na podstawie którego przedsiębiorstwo korzysta z danego miejsca. Może to być własność, ale również jakikolwiek inny tytuł, np. najem¹⁹. Co więcej, Komentarz wskazuje, że placówka może być także usytuowana w pomieszczeniach innego przedsiębiorstwa²⁰.

Kryterium prawa do dysponowania jest powszechnie przyjęte przy wykładni pojęcia zakładu, aczkolwiek budzi ono wiele niejasności²¹.

¹⁶ Jak wskazuje OECD w projekcie zmian dotyczącym art. 5 Konwencji Modelowej z 2011 roku: „The concept of »at the disposal« is not found in the definition of permanent establishment but is a test put forward in paragraph 4 of the Commentary in order to explain the concept of »place of business«” – OECD, *Interpretation and Application of Article 5 (Permanent Establishment) of the OECD Model Tax Convention*, 12 October 2011 to 10 February 2012, 2011, s. 10, pkt 12, <https://web-archiwum.oecd.org/2012-06-14/91526-48836726.pdf> (dostęp: 11.02.2024).

¹⁷ OECD, *Model...*, komentarz do art. 5 pkt 10.

¹⁸ *Ibidem*, komentarz do art. 5 pkt 10 zd. 2.

¹⁹ *Ibidem*, komentarz do art. 5 pkt 10 zd. 3.

²⁰ *Ibidem*, komentarz do art. 5 pkt 10 zd. 5.

²¹ Szerzej w: H.C.F. Wassermeyer, C. Kaeser, *Art. 5*, [w:] *Doppelbesteuerung. Kommentar, Band 1*, red. H.C.F. Wassermeyer, Monachium 2019, s. 63–64, pkt 42; R. Lipniewicz, *Dysponowanie placówką*, [w:] *idem, Podatkowy zakład zagraniczny. Koncepcja i funkcjonowanie*, Warszawa 2017, LEX, rozdział II; S. Bendlinger, *Steuerlicher Nexus durch „digitale Nomaden” und der Sinn der Homeoffice-Betriebstätte*, „SWI Steuer und Wirtschaft International” 2021, Bd. 9, s. 454; S. Bendlinger, V. Bendlinger, *Der VwGH zur Verfügungsmacht und das jähe Ende der Homeoffice-Betriebsstätte*, „SWI Steuer und Wirtschaft International” 2022, Bd. 9, s. 444.

W piśmiennictwie krytykuje się brak precyzyjnego sformułowania katalogu uprawnień, które powinny przysługiwać przedsiębiorcy do placówki, aby kryterium „prawa do dysponowania” było spełnione²². W przypadku pracy w trybie home office szczególnie unaocznia się problem niejasności omawianego pojęcia – jest bowiem oczywiste, że pracodawca nie ma wstępu do mieszkania pracownika bez jego pozwolenia, a więc nie można mówić o prawie do dysponowania przestrzenią mieszkania pracownika w tradycyjnym tego słowa znaczeniu. Część autorów postuluje sformułowanie jasnej zasady, że dysponowanie wymaga kontroli nad danym miejscem w tym znaczeniu, że zapewniony jest w każdym momencie dostęp do danego miejsca bez dodatkowej zgody osoby, która to miejsce udostępnia²³. W odniesieniu do pracy w trybie home office część autorów stoi na stanowisku, że home office nigdy nie będzie stanowiło placówki pozostającej do dyspozycji przedsiębiorcy, o ile między pracownikiem a pracodawcą nie zawarto szczególnych porozumień, np. o wykorzystaniu mieszkania pracownika do spotkań z klientami²⁴.

4.2.2. Zmiana pojęcia „prawo do dysponowania” w ramach aktualizacji Komentarza z 2017 r.

W ramach prac OECD nad aktualizacją do art. 5 Komentarza do Konwencji Modelowej podniesiony został problem pojęcia prawa do dysponowania. Jak wynika z projektu zmian z 2011 roku, wątpliwości budził bardzo szeroki zakres znaczeniowy pojęcia „w dyspozycji”, umożliwiający objęcia swoim zakresem „pod kierunkiem”. Jak wskazano w projekcie, przy tak szerokiej wykładni tego pojęcia problematyczne mogły się okazać przypadki przedsiębiorstw kupujących towary na zasadzie umów o *toll manufacturing* bądź nabywających usługi. Z tego względu zaproponowano zawężenie definicji poprzez dodanie wymogu, aby przedsiębiorstwo mogło używać danej placówki²⁵. W konsekwencji w zaktualizowanej wersji Komentarza z 2017 roku znacznie przeredagowano fragmenty dotyczące prawa do dysponowania, wprowadzając nowe kryterium istnienia prawa

²² T. Woźniak, *Powstanie zakładu a unikanie opodatkowania w międzynarodowym prawie podatkowym*, Warszawa 2022, s. 153–154.

²³ Por. R. Lipniewicz, *Dysponowanie...* i cytowana tam literatura.

²⁴ N. Zorn w: V. Bendlinger, J. Romstorfer, *SWI-Jahrestagung: Homeoffice-Tätigkeit von Arbeitnehmern als Betriebsstätte des Arbeitgebers?*, „SWI Steuer und Wirtschaft International” 2023, Bd. 9, s. 474; S. Bendlinger, *Steuerlicher...*, s. 461.

²⁵ OECD, *Interpretation...*, s. 8–9, pkt 10.

do dysponowania – „skuteczną władzę do używania tej placówki” (*effective power to use that location*)²⁶.

Celem zmian Komentarza dotyczących pojęcia „prawa do dysponowania” było zatem doprecyzowanie tego terminu w celu uniknięcia nadawania mu zbyt rozszerzonego zakresu pojęciowego.

Sam Komentarz nie daje bliższych wskazówek, jak należy rozumieć pojęcie „skutecznej władzy”. Aktualizacja treści Komentarza – choć jej celem było doprecyzowanie pojęcia „prawa do dysponowania” – nadal budzi liczne wątpliwości. Cześć doktryny prezentuje stanowisko, zgodnie z którym możliwość dysponowania przestrzenią prywatną pracownika może wynikać z istnienia stosunku ekonomicznego podporządkowania przestrzeni przedsiębiorcy, np. w przypadku refakturowania na niego kosztów mieszkania²⁷. Jak wskazuje szwajcarska doktryna, na istnienie faktycznej możliwości wpływu na home office pracownika mogą wskazywać następujące czynniki: przejście kosztów home office (częściowych kosztów wynajmu, wyposażenia biura, infrastruktury biurowej), uwzględnienie w umowach o pracę regulacji bądź regulaminów dotyczących użytkowania i sposobu pracy w home office²⁸. Analiza orzecznictwa sądów administracyjnych w różnych jurysdykcjach zapadłych przed nowelizacją Konwencji Modelowej OECD w 2017 roku wskazuje, że home office jest faktycznie uznawane za generujące zakład pracodawcy, jeśli pokrywa on wydatki związane z jego utrzymaniem²⁹.

Uwzględniając powyższą wykładnię pojęcia „skutecznej władzy”, należy zwrócić uwagę na znowelizowane regulacje ustawy z dnia 26 czerwca 1974 r. – Kodeks pracy³⁰ odnoszące się do pracy zdalnej. Nowelizacja wprowadziła m.in. zobowiązanie pracodawcy do pokrycia części kosztów home office

²⁶ Por. OECD, *Model...*, komentarz do art. 5 pkt 12 zd. 2: „Whether a location may be considered to be at the disposal of an enterprise in such a way that it may constitute a »place of business through which the business of [that] enterprise is wholly or partly carried on« will depend on that enterprise having the **effective power to use that location** as well as the extent of the presence of the enterprise at that location and the activities that it performs there” [pogrubienie – M.O.].

²⁷ T. Woźniak, *Powstanie...*, s. 166–167; R. Lipniewicz, *Dysponowanie...*

²⁸ S. Rasch, F. Rosenberger, P. Brülisauer, *Auswirkungen dezentraler Home-Office Aktivitäten auf die Betriebsstättenbegründung, Gewinnzuordnung und Arbeitnehmerbesteuerung*, „Archiv für Schweizerisches Abgaberecht” 2020/2021, Bd. 89(9), s. 569.

²⁹ A.A. Skaar, *Permanent Establishment: Erosion of a Tax Treaty Principle*, Alphen aan den Rijn 2020, pkt 14.1.4.

³⁰ Tekst jedn. Dz.U. z 2023 r., poz. 1465 – dalej: Kodeks pracy.

związanych z pracą zdalną, w tym kosztów energii elektrycznej czy usług telekomunikacyjnych, niezbędnych do wykonywania pracy zdalnej³¹. Przyjmując, że „skuteczna władza do używania tej placówki” wyraża się przez przejęcie części kosztów utrzymania mieszkania pracownika, powstaje pytanie, czy przejęcie kosztów nawet w tak niewielkim zakresie, jak przewidziany przez Kodeks pracy, będzie spełniać kryterium „skutecznej władzy”.

Omawiane podejście do pojęcia „skutecznej władzy” należy uznać, w mojej opinii, za nietrafne. Zwrot kosztów użytkowania przestrzeni prywatnej stanowi zaledwie rekompensatę dla pracownika z tytułu wykorzystywania jego własnej przestrzeni prywatnej do celów pracodawcy. Celem zwrotu kosztów nie jest w żadnym wypadku zapewnienie sobie przez przedsiębiorcę fizycznego dostępu do prywatnych pomieszczeń pracownika. Z pewnością absurdem byłoby twierdzenie, że pracodawca uzyskuje „skuteczną władzę” nad przestrzenią prywatną pracownika poprzez refinansowanie m.in. kosztów energii niezbędnych do pracy laptopa czy telefonu.

Według innego podejścia prezentowanego w doktrynie „skuteczna władza” pracodawcy nad mieszkaniem pracownika uzewnętrznia się w ten sposób, że pracownik musi wykonywać polecenia pracodawcy w odniesieniu do wykonywanej pracy w home office³². Wskazuje się również, że pracownik może sprawować kontrolę nad przestrzenią home office w imieniu pracodawcy³³. Część autorów stoi na stanowisku, że dla powstania zakładu wystarczające jest wykonywanie działalności przedsiębiorstwa w danej placówce, w czym wyraża się swoiste „zakorzenienie” przedsiębiorstwa w danej placówce³⁴. Przyjmując ten kierunek wykładni, zasadniczo w każdym przypadku pracy w pełnym zakresie z zagranicznego home office powstanie zakład podatkowy pracodawcy, o ile zakres pracy nie będzie miał charakteru czynności przygotowawczych lub pomocniczych.

³¹ Art. 67(24) § 1 Kodeksu pracy.

³² A.A. Skaar, *Permanent...*, pkt 14.2.2: „[...] the employer’s influence over the home of the employee is real since the instructions issued by the employer with respect to the performance of the work of the employee are to be carried out in the employee’s home. Through the right to instruct the employee, the employer also indirectly exercises influence over the use of the home of the employee”.

³³ E. Reimer, *Article 5. Permanent Establishment*, [w:] Klaus Vogel on Double Taxation Conventions, red. E. Reimer, A. Rust, Alphen aan den Rijn 2015, pkt 129: „[...] the employee can exercise day-to-day control of the location on behalf of the employer”.

³⁴ R. Schuster, T. Verleger, *Wenn das Home zum Office wird – Bedingt jede Tätigkeit im Homeoffice eine Betriebsstätte im abkommensrechtlichen Sinn?*, „IWB Internationales Steuer- und Wirtschaftsrecht” 2020, Bd. 21, pkt IV.1.b).aa).

4.2.3. „Prawo do dysponowania” a praca w home office

Oprócz zmian w zakresie ogólnego rozumienia pojęcia „prawo do dysponowania” w wyniku aktualizacji z 2017 roku Komentarz do Konwencji Modelowej został uzupełniony o obszerne wskazówki dotyczące wykładni prawa do dysponowania w kontekście pracy w trybie zdalnym. W znowelizowanej wersji Komentarza co prawda przyjęto, że zagadnienie „prawo do dysponowania” w przypadku pracy w home office rzadko będzie miało praktyczne znaczenie³⁵ bądź też czynności wykonywane z home office zazwyczaj będą miały charakter czynności pomocniczych, nieprowadzących do powstania zakładu³⁶. Jednak wypowiedzi te powstały w okresie, kiedy praca mobilna nie była jeszcze tak rozpowszechniona³⁷.

Jak wskazuje Komentarz, home office co do zasady może stanowić placówkę, przez którą wykonywana jest działalność gospodarcza, jednakże nie może to prowadzić do automatycznej konkluzji, że home office stanowi placówkę będącą w dyspozycji przedsiębiorcy tylko dlatego, że jest miejscem, z którego pracownik korzysta³⁸. W świetle Komentarza klasyfikacja home office jako zakładu zależy od faktów i okoliczności danego przypadku³⁹. Home office będzie stanowiło zakład podatkowy, jeśli zostaną spełnione łącznie dwa warunki⁴⁰:

- 1) home office musi być używane w sposób ciągły do wykonywania działalności gospodarczej oraz
- 2) przedsiębiorstwo wymaga od pracownika użytkowania home office do wykonywania działalności przedsiębiorstwa, tj. nie udostępnia mu biura w sytuacji, gdy charakter pracy jasno tego wymaga.

Na uwagę zasługuje przede wszystkim druga z przesłanek. Wynika z niej, że home office może stać się zakładem tylko wtedy, gdy zagraniczny przedsiębiorca zobligował polskiego pracownika do korzystania z home office do wykonywania swoich zadań pracowniczych. Jeśli jednak praca w home office jest wyborem pracownika i jeśliby miał taką wolę, może pracować również w biurze udostępnionym mu przez pracodawcę, to home office nie może stanowić polskiego zakładu zagranicznego przedsiębiorcy.

³⁵ Por. OECD, *Model...*, komentarz do art. 5 pkt 19 zd. 3.

³⁶ *Ibidem*, komentarz do art. 5 pkt 19 zd. 4.

³⁷ Wypowiedzi te zostały sformułowane jeszcze w 2011 roku przez OECD jako projekt zmian do Komentarza do Konwencji Modelowej (OECD, *Interpretation...*, s. 12, pkt 23), aby następnie zostać włączone do Komentarza w ramach nowelizacji w 2017 roku.

³⁸ Por. OECD, *Model...*, komentarz do art. 5 pkt 18 zd. 1.

³⁹ *Ibidem*, komentarz do art. 5 pkt 18 zd. 2.

⁴⁰ *Ibidem*, komentarz do art. 5 pkt 18 zd. 4.

Stanowisko OECD jest wewnętrznie niespójne – nie jest jasne, w jaki sposób fakt zobligowania pracownika do pracy z domu miałby oznaczać, że pracodawca uzyskuje prawo do dysponowania home office pracownika. W doktrynie zwraca się uwagę na fakt, że skoro pracodawca nie ma nieograniczonego dostępu do home office, to tym samym nie można uznać, że ma on prawo do dysponowania pomieszczeniami placówki⁴¹. Krytykuje się również to, że nie jest jasne, co dokładnie miałoby oznaczać, iż przedsiębiorstwo wymaga od pracownika użytkowania home office. Wskazuje się także, że praca w trybie home office już od dawna nie oznacza, iż pracownik musi użytkować konkretne pomieszczenie, ale raczej, że wybór miejsca pracy jest pozostawiony do jego dyspozycji⁴². Nie jest również oczywiste, w jakich sytuacjach można mówić, że charakter pracy wymaga biura. W ostatnich latach nastąpiła tak duża digitalizacja typowo biurowych procesów, obejmująca m.in. wprowadzenie elektronicznego obiegu dokumentów, elektronicznej archiwizacji danych, zastąpienie papierowej korespondencji przez e-maile, zastosowanie elektronicznych podpisów w miejsce odręcznych itp., że obecnie w pracy biurowej zazwyczaj nie jest potrzebna tradycyjna infrastruktura biurowa, a wystarczy jedynie fotel, biurko i środki łączności – tj. rzeczy, w które zazwyczaj jest wyposażony każdy dom. Wiele prac można w istocie wykonywać z przestrzeni, które nie mają nic wspólnego z biurem, np. kafejek, pokoju hotelowego, miejsca na wolnym powietrzu itp. W dzisiejszych czasach w większości przypadków trudno uznać, aby prace wykonywane w trybie home office wymagały posiadania jakiegokolwiek przestrzeni biurowej.

Podejście OECD w zakresie home office jest również sprzeczne z wyżej omówionym nowym kryterium istnienia prawa do dysponowania, tj. warunkiem istnienia „skutecznej władzy do używania tej placówki”. Z pewnością trudno bowiem uznać, że brak zapewnienia pracownikowi przestrzeni biurowej jest jednoznaczny z istnieniem skutecznej władzy nad przestrzenią prywatną pracownika. Z drugiej strony wskazuje się, że sam fakt, iż pracownik nie przyjął oferty pracy w biurze pracodawcy, nie może prowadzić do konstatacji, że pracodawca nie ma skutecznej władzy nad tą przestrzenią⁴³.

Treść omawianej przesłanki nie precyzuje, czy wystarczy, że pracodawca udostępni pracownikowi biuro w kraju swojej siedziby (co w przypadku przyjęcia oferty wiązałoby się zazwyczaj z koniecznością przeprowadzki pracownika),

⁴¹ Takie stanowisko jest reprezentowane np. w orzecznictwie niemieckim – por. S. Bendlinger, *Steuerlicher...*, s. 455–457. Zob. również: G. Gahleitner w: V. Bendlinger, J. Romsdorfer, *SWI-Jahrestagung...*, s. 469–470; S. Bendlinger, *Steuerlicher...*, s. 461–463.

⁴² S. Bendlinger, V. Bendlinger, *Der VwGH...*, s. 449.

⁴³ A.A. Skaar, *Permanent...*, pkt 14.2.2.

czy też konieczne jest udostępnienie biura, do którego pracownik mógłby codziennie dojeżdżać ze swojego miejsca zamieszkania, tzn. zazwyczaj w kraju, w którym mieszka. Komentarz co prawda wskazuje, że home office transgranicznego pracownika, który wykonuje pracę ze swojego domu w jednym państwie zamiast z udostępnionego mu biura w drugim państwie, nie będzie konstytuowało zakładu pracodawcy w tym pierwszym państwie⁴⁴, co wskazywałoby na trafność pierwszego wariantu. Przykład jednak wyraźnie odnosi się do transgranicznego pracownika, a więc – domyślnie – do sytuacji, w której pracownik mieszka w takiej odległości od biura pracodawcy w drugim państwie, którą realnie może codziennie pokonać w obie strony. Część autorów stoi na stanowisku, że w świetle Komentarza kryterium prawa do dysponowania nie będzie spełnione, jeśli pracownik obok pracy w trybie home office regularnie pracuje z miejsca pracy udostępnionego mu przez pracodawcę, natomiast w przypadku pracy w pełnym zakresie z home office kryterium prawa do dysponowania zazwyczaj zostaje spełnione⁴⁵. W świetle takiej wykładni zatrudnienie pracownika mieszkającego w tak dużej odległości od siedziby pracodawcy, że codzienny dojazd do biura pracodawcy byłby niemożliwy, prowadziłoby zawsze do powstania zakładu home office. Niemniej wydaje się, że jest to nadmiernie upraszczająca interpretacja Komentarza.

W doktrynie wskazuje się, że celem omawianego kryterium jest zbadanie, czy istnieje obiektywna konieczność prowadzenia działalności z wykorzystaniem prywatnego lokalu⁴⁶. Przyjmując takie podejście, należałoby zbadać, czy pracodawca wymaga od pracownika wykonywania pracy w danym państwie i nie zapewnia mu przy tym lokalu biurowego, w którym tę pracę mógłby wykonywać. W takiej sytuacji home office z pewnością prowadziłby do powstania zakładu podatkowego pracodawcy w świetle omawianej przesłanki. Jeśli jednak charakter pracy nie wymaga, aby była ona wykonywana z określonego miejsca, a więc pracownik może ją wykonywać z dowolnego, wybranego przez siebie miejsca na Ziemi, w tym również z biura udostępnionego mu w siedzibie pracodawcy, a – co więcej – charakter pracy zdalnej może uniemożliwić pracodawcy w ogóle kontrolę, z jakiego miejsca jest ona wykonywana, to z pewnością nie można uznać, że

⁴⁴ OECD, *Model...*, komentarz do art. 5 pkt 19 zd. 2.

⁴⁵ R. Schuster, T. Verleger, *Wenn...*, pkt IV.1.b).dd); T. Rohner, *Home Office – Steuerliche Behandlung im grenzüberschreitenden Bereich*, „Zeitschrift für Schweizerisches und Internationales Steuerrecht” 2015, Bd. 4, s. 10.

⁴⁶ T. Woźniak, *Powstanie...*, s. 167.

wykonywanie pracy w home office stanowi obiektywną konieczność i prowadzi do powstania zakładu podatkowego pracodawcy⁴⁷.

Rosnąca popularność modelu pracy w trybie home office i trudności w jednoznacznej ocenie skutków podatkowych takiego modelu w przypadkach transgranicznych niewątpliwie przemawiają za doprecyzowaniem zasad podziału roszczeń państw do opodatkowania w tym przypadku. Jednak rozwiązanie, które zostało przyjęte przez Komentarz w ramach jego nowelizacji z 2017 roku, jest niejasne, wewnętrznie sprzeczne oraz niespójne z innymi fragmentami Komentarza. W mojej ocenie należy postulować wypracowanie przez OECD precyzyjnego i koherentnego modelu powstania zakładu w przypadku pracy w home office oraz rewizję omawianych fragmentów Komentarza.

Pomimo przedstawionych uwag krytycznych warto podkreślić, że w polskiej praktyce uznaje się, iż Komentarz powinien być co do zasady brany pod uwagę przy interpretacji umów o unikaniu opodatkowania⁴⁸. Choć w doktrynie prezentowane są różne poglądy na temat jego znaczenia i mocy wiążącej⁴⁹, to w świetle przyjętej w Polsce praktyki można oczekiwać, że organy i sądy będą uwzględniać Komentarz w procesie wykładni umów bilateralnych.

4.3. Polska praktyka interpretacyjna

4.3.1. Wykładnia pojęcia „prawo do dysponowania”

We wcześniejszej praktyce interpretacyjnej organy podatkowe akceptowały stanowisko podatników, zgodnie z którym zatrudnienie w Polsce pracownika w systemie home office nie generuje w tym kraju zakładu podatkowego pracodawcy⁵⁰. Około 2018 roku nastąpiła rewizja stanowiska

⁴⁷ Podobne stanowisko por. J. Owoc, *Głosa do wyroku Wojewódzkiego Sądu Administracyjnego w Gliwicach z dnia 31 stycznia 2022 r., sygn. I SA/Gl 1340/21*, „Kwartalnik Prawa Podatkowego” 2023, nr 2, s. 159, <https://doi.org/10.18778/1509-877X.2023.03.09>

⁴⁸ A. Majdańska, *Zastosowanie Modelu Konwencji OECD oraz Komentarza w praktyce polskich organów podatkowych i sądów administracyjnych*, „Monitor Podatkowy” 2015, nr 6.

⁴⁹ Opis problematyki i literatura – por. H. Litwińczuk, *Międzynarodowe prawo podatkowe*, Warszawa 2020, s. 151.

⁵⁰ Por. interpretacje indywidualne Dyrektora Izby Skarbowej w Warszawie: z dnia 28 lipca 2011 r., IPPB5/423-357/11-5/PS, z dnia 8 sierpnia 2012 r., IPPB5/423-356/12-2/PS, z dnia 4 grudnia 2014 r., IPPB5/423-841/14-6/PS oraz z dnia 28 lipca 2016 r., IPPB5/4510-680/16-3/RS.

fiskusa i w wydawanych od tego czasu interpretacjach home office pracownika jest co do zasady uznawane przez organy interpretacyjne za stałą placówkę pracodawcy. Uwzględniając powyższe ogólne uwagi z Komentarza w jego wersji sprzed 2017 roku na temat prawa do dysponowania placówką, organy rozwinęły w ostatnich latach wykładnię, zgodnie z którą przedsiębiorca nabywa prawo do dysponowania placówką (tj. przestrzenią home office) poprzez powierzenie pracownikowi sprzętu komputerowego. Taką wykładnię zaprezentował Dyrektor Krajowej Informacji Skarbowej w licznych interpretacjach⁵¹. Podejście to potwierdził również Wojewódzki Sąd Administracyjny (WSA) w Gliwicach w wyroku z dnia 31 stycznia 2022 r.⁵² Stwierdził on, że w dobie możliwości świadczenia pracy zdalnie miejsce, w którym pracownik świadczy pracę na rzecz zagranicznego pracodawcy, można uznać za odrębną placówkę tego przedsiębiorstwa ze względu na wyposażenie przez pracodawcę w niezbędny sprzęt komputerowy. Teza ta została powtórzona przez ten sam sąd w wyroku z dnia 6 grudnia 2022 r.⁵³

Omawiana wykładnia niewątpliwie budzi zdziwienie. Nie jest jasne, w jaki sposób przedsiębiorstwo miałoby nabywać prawo do dysponowania przestrzenią w mieszkaniu pracownika poprzez powierzenie mu laptopa. Wydaje się, że ta linia wykładnicza powstała na podstawie analogii do wykładni dotyczącej serwera, którego sama obecność w innym państwie może konstytuować zakład podatkowy. Organy próbują zastosować taką samą argumentację do laptopa firmowego, którego obecność w mieszkaniu pracownika będzie w myśl takiego poglądu kreować zakład. Analogię tę należy uznać za chybioną. Serwer bowiem jest uznany za generujący zakład podatkowy, jeśli za pomocą jego zautomatyzowanych procesów wykonywane są funkcje stanowiące rdzeń czynności przedsiębiorstwa⁵⁴. W przypadku pracy w home office laptop jest zazwyczaj narzędziem pracy, podobnie jak narzędzia piśmiennicze, telefon czy drukarka, które zaledwie umożliwiają wykonywanie pracy pracownikowi. Ponadto, jak trafnie wskazuje się w piśmiennictwie, w świetle Komentarza sprzęt komputerowy może być placówką

⁵¹ Por. interpretacje indywidualne: z dnia 17 lutego 2022 r., 0111-KDIB1-2.4010.655.2021.2.BD, z dnia 28 marca 2022 r., 0111-KDIB1-2.4010.699.2021.1.ANK, z dnia 4 kwietnia 2023 r., 0111-KDIB1-2.4010.38.2023.2.ANK, z dnia 29 maja 2023 r., 0114-KDIP2-1.4010.229.2023.2.JC.

⁵² Sygn. I SA/GI 1340/21, nieprawomocny.

⁵³ Sygn. I SA/GI 674/22, nieprawomocny.

⁵⁴ OECD, *Model...*, komentarz do art. 5 pkt 130.

gospodarczą, o ile nie podlega on przemieszczeniu, pomimo istnienia takiej możliwości⁵⁵. Laptop rzadko będzie spełniał tak pojęte kryterium stałości.

Co więcej, wyżej omawiana wykładnia całkowicie pomija wskazówki, których udziela Komentarz w najnowszej wersji z 2017 roku. Po pierwsze, organy nie rozważają, czy zagraniczny przedsiębiorca ma skuteczną władzę do użytkowania placówki. Jak wskazywano wyżej, wprowadzenie kryterium skutecznej władzy do użytkowania placówki miało na celu ograniczenie nadmiernego poszerzania zakresu pojęciowego zakładu. Po drugie, w trakcie postępowań interpretacyjnych i sądowych niezbędne jest zbadanie, czy pracodawca zobligował polskiego pracownika, korzystającego z home office, do wykonywania swoich zadań pracowniczych (co w świetle Komentarza uzasadniałoby twierdzenie o posiadaniu prawa do dysponowania placówką), czy też praca w home office jest wyborem pracownika (co w świetle Komentarza wyłącza możliwość uznania mieszkania pracownika za home office).

W wyroku z dnia 12 października 2022 r.⁵⁶ WSA w Gliwicach przedstawił inną wykładnię pojęcia „prawa do dysponowania”, dokonując (częściowej) recepcji znowelizowanego Komentarza i potwierdził, że samo przekazanie sprzętu pracownikowi nie tworzy stałej placówki. Jak wskazał sąd, takie rozumowanie prowadziłoby do absurdu – wynikałoby bowiem z niego, że miejsce pracy pracownika konstituowałoby stałą placówkę pracodawcy wszędzie tam, gdzie pracownik wykonuje czynności służbowe, np. kiedy weźmie komputer przenośny na wakacje i wyśle służbową wiadomość z hotelu.

W świetle omawianego wyroku o tym, że home office nie stanowi stałej placówki pracodawcy w stanie faktycznym, świadczą następujące fakty:

- 1) wykonywanie zadań przez zatrudnionych pracowników z miejsc, których wybór pozostaje jedynie w ich gestii, np. docelowo z miejsca zamieszkania; pracodawca nie ma możliwości kontroli miejsca wykonywania zleconych zadań; w efekcie wybór miejsca pracy należy uznać za irrelevantny;
- 2) brak zobowiązania pracowników do zapewnienia pracodawcy jakiegokolwiek przestrzeni, na przykład biurowej.

Warto podkreślić, że recepcja znowelizowanego Komentarza w omawianym wyroku jest niepełna. W stanie faktycznym wyraźnie bowiem wskazano, że pracownicy zostali zobligowani do pracy z miejsca zamieszkania. W świetle

⁵⁵ J. Owoc, *Glosa...*, s. 157.

⁵⁶ Sygn. I SA/GI 547/22.

Komentarza taka sytuacja, tj. gdy przedsiębiorstwo wymaga od pracownika użytkowania home office do wykonywania działalności przedsiębiorstwa, tj. nie udostępnia mu biura, gdy charakter pracy tego wymaga, może prowadzić do powstania zakładu pracodawcy. Sąd pominął w swoich rozważaniach okoliczność braku udostępnienia pracownikom biura pracodawcy i wpływ tej okoliczności na powstanie zakładu podatkowego.

Tę linię interpretacyjną powtórzył i rozwinął WSA w Gliwicach w wyroku z dnia 18 maja 2023 r.⁵⁷ W tym wyroku sąd po raz pierwszy uwzględnił wskazówki wynikające z Komentarza, dotyczące pracy w modelu home office, wskazując na konieczność oceny, czy przedsiębiorstwo wymaga od pracownika użytkowania home office do wykonywania działalności przedsiębiorstwa, tj. nie udostępnia mu biura w sytuacji, gdy charakter pracy tego wymaga. Sąd zgodził się z argumentacją spółki, że skoro pracownik, zatrudniony na stanowisku menadżera ds. sprzedaży, może wykonywać swoją pracę w każdym miejscu, np. w siedzibie klienta czy w miejscu publicznym, takim jak kawiarnia lub restauracja, to nie można twierdzić, że charakter stosunku pracy wymaga posiadania biura.

W najnowszych interpretacjach organy prezentują nowe stanowisko, zgodnie z którym miejsce, w którym pracownik świadczy pracę na rzecz zagranicznego pracodawcy, należy automatycznie uznać za stałą placówkę będącą do dyspozycji tego pracodawcy⁵⁸. W ramach tej linii interpretacyjnej organy nie odwołują się do faktu przekazania pracownikowi firmowego laptopa. W tej linii wykładniczej organy całkowicie ignorują klarowną wskazówkę Komentarza, zgodnie z którą z faktu pracy pracownika w home office nie można wyprowadzać automatycznie konkluzji, że home office stanowi placówkę będącą w dyspozycji przedsiębiorcy tylko dlatego, że jest miejscem, z którego pracownik korzysta⁵⁹.

Powyższy przegląd stanowisk wskazuje, że w świetle obecnej wykładni organów podatkowych home office pracownika zazwyczaj będzie stanowić stałą placówkę, którą pracodawca będzie miał prawo dysponować. Z kolei orzecznictwo sądów nie wypracowało w tym zakresie jeszcze spójnej linii orzeczniczej.

⁵⁷ Sygn. SA/GI 145/23, nieprawomocny.

⁵⁸ Por. interpretacje: z dnia 2 czerwca 2023 r., 0111-KDIB1-2.4010.136.2023.2.DP, z dnia 4 lipca 2023 r., 0111-KDIB1-2.4010.246.2023.1.AK, z dnia 24 stycznia 2024 r., 0111-KDIB1-2.4010.571.2023.3.AK.

⁵⁹ OECD, *Model...*, komentarz do art. 5 pkt 18 zd. 1.

4.3.2. Statyczna i dynamiczna wykładnia Komentarza

Niewątpliwie zdziwienie budzi to, że sądy administracyjne i organy podatkowe w ogóle nie uwzględniają wykładni pojęcia „prawo do dysponowania placówką” przedstawionej w Komentarzu do Modelu Konwencji w kontekście pracy home office bądź też uwzględniają ją w sposób niepełny i wybiórczy. Należy jednak podkreślić, że omawiane zagadnienie zostało przedstawione w Komentarzu dopiero w ramach aktualizacji w 2017 roku, a więc po zawarciu zdecydowanej większości umów o unikaniu podwójnego opodatkowania. W tym kontekście powstaje pytanie, czy w procesie wykładni umów bilateralnych należy posługiwać się modelem Konwencji Modelowej i Komentarzem obowiązującym na dzień zawarcia danej umowy bilateralnej (tzw. wykładnia statyczna), czy też należy stosować aktualne wersje tych dokumentów (tzw. wykładnia dynamiczna).

Zgodnie ze stanowiskiem OECD zawartym we wstępie do Komentarza regulacje umów bilateralnych powinny być wykładane za pomocą treści Komentarza w jego aktualnym brzmieniu, z wyjątkiem sytuacji, gdy znowelizowane treści odnoszą się do poprawek do artykułów Konwencji Modelowej, które różnią się merytorycznie od zawartej umowy bilateralnej⁶⁰. OECD dzieli zatem nowelizacje Komentarza na te, które mają charakter precyzujący i stosowane są również do umów zawartych przed dokonaniem tych zmian, oraz na te, które odnoszą się do zmian merytorycznych w Konwencji Modelowej i nie wpływają na interpretację wcześniejszych umów bilateralnych.

Wydaje się, że polskie organy podatkowe i sądy administracyjne jednolicie podzielają stanowisko OECD, uznając zasadę wykładni dynamicznej, z wyjątkiem sytuacji, gdy zmiany Komentarza mają charakter zasadniczy⁶¹. Na marginesie należy zauważyć, że przedstawiona w Komentarzu koncepcja wykładni dynamicznej Konwencji Modelowej i Komentarza do niej spotkała się z krytyką w doktrynie⁶². Niemniej jednak na gruncie polskiego orzecznictwa panuje konsensus co do prawidłowości dynamicznej wykładni Komentarza.

⁶⁰ OECD, *Model...*, wstęp do Komentarza, pkt. 33, 35.

⁶¹ Szczególnie ciekawa analiza problematyki stosowania wykładni dynamicznej Komentarza w praktyce organów podatkowych i sądów administracyjnych por: A. Majdańska, *Zastosowanie Modelu...* Stanowisko dotyczące zasady stosowania wykładni dynamicznej jest prezentowane również w nowszych wyrokach sądowych, np. w wyroku NSA z dnia 11 stycznia 2022 r., II FSK 1277/21.

⁶² Opis problematyki i literatura – por. H. Litwińczuk, *Międzynarodowe...*, s. 152–153.

Co do zasady zatem do wykładni umów o unikaniu podwójnego opodatkowania należy stosować aktualne wersje Konwencji Modelowej i Komentarza. Do historycznej wersji tych dokumentów należy się odwołać, gdy wprowadzone później zmiany mają charakter zasadniczy. Jak wynika jednak ze wstępu do projektu zmian do art. 5 Komentarza OECD z 2011 roku, odnoszących się m.in. pojęć „prawo do dysponowania” oraz „home office”, które zostały ostatecznie uwzględnione w aktualizacji Komentarza z 2017 roku, celem wprowadzonych zmian jest analiza i rozwianie wątpliwości związanych z interpretacją i zastosowaniem definicji zakładu⁶³. Aktualizacja Komentarza w tym zakresie nie jest również powiązana ze zmianą treści Konwencji Modelowej. Zgodnie ze wskazówkami samego Komentarza zmiany do komentarza do art. 5 Konwencji Modelowej, które nie są powiązane ze zmianami samej Konwencji, należy uwzględnić przy interpretacji i stosowaniu umów bilateralnych zawartych przed ich wprowadzeniem⁶⁴.

Trudno zatem uznać wprowadzone zmiany w Komentarzu za mające charakter zasadniczy, a więc uzasadniające pominięcie zaktualizowanych treści Komentarza w procesie wykładni umów o unikaniu podwójnego opodatkowania. Należy zatem przyjąć, że w świetle paradygmatu wykładni dynamicznej zmiany Konwencji Modelowej w zakresie pojęcia „prawo do dysponowania” oraz pracy w systemie home office jako zakładu należy uwzględnić w procesie wykładni umów o unikaniu podwójnego opodatkowania zawartych również przed publikacją aktualizacji Komentarza w 2017 r.

4.3.3. Dynamiczna wykładnia Komentarza w polskiej praktyce orzeczniczej i interpretacyjnej

Przedstawione interpretacje i orzecznictwo odnoszące się do pojęcia „prawo do dysponowania placówką” w kontekście home office nie zawierają żadnego wyjaśnienia, dlatego przedstawiona w nich wykładnia na temat pojęcia prawa do dysponowania placówką w kontekście home office nie zawiera w ogóle odniesienia do wykładni prezentowanej przez Komentarz w wersji z 2017 roku bądź uwzględnia ją tylko częściowo. Pomijanie wskazówek płynących z Komentarza może wynikać z faktu, że zostały one dodane do Komentarza w aktualizacji z 2017 roku, a tymczasem najnowszy polski przekład Komentarza pochodzi z 2014 roku. Sądy i organy podatkowe

⁶³ OECD, *Interpretation...*, s. 6, pkt 1.

⁶⁴ OECD, *Model...*, komentarz do art. 5 pkt. 3–4.

najprawdopodobniej korzystają wyłącznie z polskiej wersji Komentarza i pomijają zmiany z 2017 roku⁶⁵. Taki pogląd potwierdza np. numeracja ustępów cytowanego Komentarza, zawarta w uzasadnieniu wyroku z WSA w Gliwicach z dnia z 31 stycznia 2022 r.⁶⁶, która pokrywa się z numeracją zawartą w polskiej wersji Komentarza z 2014 roku, a nie uwzględnia zmian w numeracji dokonanych nowelizacją w 2017 roku.

Brak tłumaczenia najnowszej wersji Komentarza do Konwencji Modelowej na język polski rodzi duże trudności techniczne przy prawidłowej wykładni regulacji traktatowych. Z jednej strony bowiem uznaje się Komentarz w jego najnowszej wersji za kontekst w rozumieniu art. 31 konwencji wiedeńskiej, który musi być uwzględniony przy wykładni umowy dwustronnej. Z drugiej strony natomiast nie wymaga się ani od urzędników skarbowych, ani od sędziów sądów administracyjnych znajomości języka angielskiego. Siłą rzeczy urzędnicy i sędziowie sięgają więc po najnowsze (choć już nieaktualne) polskie tłumaczenie Komentarza, ryzykując wadliwą wykładnię prawa traktatowego. W piśmiennictwie wskazuje się jednak na konieczność uwzględniania obcojęzycznych wersji traktatów przy wykładni międzynarodowych umów o unikaniu opodatkowania⁶⁷. Podmioty stosujące prawo powinny być zatem zobligowane do uwzględniania również aktualnej wersji Komentarza jako kontekstu w rozumieniu konwencji wiedeńskiej, nawet jeśli ta aktualna wersja nie została jeszcze przetłumaczona na język polski.

W tym miejscu należy zauważyć, że w części interpretacji organy podatkowe stosują jednak zaktualizowaną wersję Konwencji Modelowej i Komentarza z 2017 roku, posługując się własnym tłumaczeniem. Takie podejście jest stosowane przez organy interpretacyjne w szczególności w odniesieniu do zagadnień, które w nowelizacji zostały zmienione w duchu profiskalnym, np. kwestii przedstawiciela zależnego⁶⁸ czy doprecyzowania działalności

⁶⁵ Problem posiłkowania się nieaktualnymi wersjami Modelu Konwencji OECD i Komentarza przez organy podatkowe i sądy administracyjne ze względu na brak dostępnych tłumaczeń został obszernie omówiony w: A. Majdańska, *Zastosowanie...*

⁶⁶ Sygn. I SA/Gl 1340/21, nieprawomocny.

⁶⁷ Szczegółowe omówienie zagadnienia w: B. Brzeziński, K. Lasiński-Sulecki, W. Morawski, *Problemy wykładni międzynarodowych umów w sprawie unikania opodatkowania, sporządzonych w dwóch lub większej liczbie języków*, „Kwartalnik Prawa Podatkowego” 2023, nr 1, <https://doi.org/10.18778/1509-877X.2023.01.01>

⁶⁸ Na przykład interpretacja indywidualna z dnia 7 stycznia 2019 r., 0114-KDIP2-1.4010.502.2018.1.AJ.

o charakterze przygotowawczym lub pomocniczym⁶⁹. Jednocześnie organy w wydawanych interpretacjach ignorują wyjaśnienia w złożonych wnioskach, w których podatnicy powołują się na omawiane wyżej fragmenty Komentarza dotyczące warunków uznania pracy w home office za generujące zakład podatkowy⁷⁰. Omawiana problematyka zakładu home office uwidacznia problem stosowania paradygmatu dynamicznej wykładni Komentarza w sytuacji braku jego oficjalnego tłumaczenia na język polski.

5. DZIAŁALNOŚĆ O CHARAKTERZE PRZYGOTOWAWCZYM LUB POMOCNICZYM

5.1. Katalog czynności wyłączających

Konwencja Modelowa wymienia w art. 5 ust. 4 okoliczności, których zaistnienie wyłącza możliwość uznania stałej placówki za zakład. Należy podkreślić, że te okoliczności wyłączające nie występują w polskich ustawach podatkowych. W kontekście zagadnienia możliwości powstania zakładu poprzez pracę w home office szczególne znaczenie mają wyłączenia zawarte w art. 5 ust. 4 pkt. d–e Konwencji Modelowej. W brzmieniu Konwencji Modelowej przed nowelizacją z 2017 roku na podstawie tych regulacji pojęcie zakładu nie obejmowało:

- 1) utrzymywania stałej placówki wyłącznie w celu zakupu dóbr lub towarów albo zbierania informacji dla przedsiębiorstwa oraz
- 2) utrzymywania stałej placówki wyłącznie w celu prowadzenia dla przedsiębiorstwa jakiegokolwiek innej działalności o charakterze przygotowawczym lub pomocniczym.

Nowelizacja Konwencji Modelowej z 2017 roku wprowadziła istotną zmianę do omawianego katalogu, rozszerzając przesłankę pomocniczości lub przygotowawczego charakteru na cały katalog okoliczności z art. 5 ust. 4 Konwencji Modelowej, wyłączających powstanie zakładu. W świetle znowelizowanego brzmienia utrzymywanie stałej placówki służącej zakupom lub zbieraniu informacji samo w sobie nie wyklucza możliwości powstania zakładu. Aby taka placówka nie nabrała znamion zakładu, istotne jest, żeby działalność ta spełniała kryterium przygotowawczości bądź pomocniczości.

⁶⁹ Na przykład interpretacja indywidualna z dnia 30 sierpnia 2019 r., 0114-KDIP2-1.4010.288.2019.1.AJ.

⁷⁰ Na przykład interpretacja indywidualna z dnia 28 marca 2022 r., 0111-KDIB1-2.4010.699.2021.1.ANK.

Należy zauważyć, że zmiana Konwencji Modelowej z 2017 roku, ograniczająca zakres wyłączeń do tych, które spełniają kryterium przygotowawczości bądź pomocniczości, nie ma charakteru doprecyzowującego, ale stanowi zmianę merytoryczną wpływającą prospektywnie na interpretację Konwencji Modelowej⁷¹. Tak więc w przypadku umów bilateralnych, które zostały zawarte na gruncie wcześniejszej Konwencji Modelowej i nie mają zaktualizowanej treści, zatrudnienie pracownika w home office w celu dokonywania zakupów albo zbierania informacji dla przedsiębiorstwa nie będzie generować zakładu podatkowego pracodawcy nawet w takiej sytuacji, gdy działalność ta nie będzie spełniać przesłanki przygotowawczości bądź pomocniczości.

5.2. Charakter czynności przygotowawczych i pomocniczych

Omawiana regulacja rodzi pytanie, co dokładnie oznacza przygotowawczy bądź pomocniczy charakter działalności i jakie warunki muszą być spełnione, aby praca w home office miała taki charakter.

W świetle Komentarza do Konwencji Modelowej czynności o charakterze przygotowawczym są wykonane w zamiarze podjęcia wykonywania działań, które będą stanowić istotną i znaczącą część przedsiębiorstwa jako całości. Ze względu na przygotowawczy charakter takich działalności są one często wykonywane przez krótki okres⁷². Wydaje się, że praca w home office tylko w sporadycznych przypadkach mogłaby spełniać warunek przygotowawczego charakteru.

Znacznie trudniejsze będzie zazwyczaj ustalenie, czy dane czynności mają charakter pomocniczy. Jak wskazuje Komentarz, z czynnościami o charakterze pomocniczym mamy do czynienia, jeśli zasadniczo odpowiadają one czynnościom wykonywanym w celu wspierania istotnej i znaczącej części przedsiębiorstwa, nie stanowiąc jednak istotnej i znaczącej części przedsiębiorstwa jako całości⁷³. Tak ogólna wytyczna często nie pozwala na jednoznaczne określenie, gdzie przebiega linia demarkacyjna pomiędzy czynnościami pomocniczymi a właściwą działalnością przedsiębiorstwa. Komentarz udziela jeszcze kilku wskazówek, w jaki sposób należy rozumieć działalność o charakterze pomocniczym.

⁷¹ OECD, *Model...*, komentarz do art. 5 pkt 4.

⁷² *Ibidem*, komentarz do art. 5 pkt 60 zd. 1–2.

⁷³ *Ibidem*, komentarz do art. 5 pkt 60 zd. 5.

Po pierwsze, w świetle Komentarza stała placówka, której cel jest identyczny z celem przedsiębiorstwa jako całości, nie prowadzi działalności o charakterze przygotowawczym lub pomocniczym⁷⁴. Ta wskazówka jest o tyle niejasna, że nie wiadomo, na czym mogłyby polegać czynności, których cel nie jest identyczny z celem przedsiębiorstwa jako całości. Jest przecież oczywiste, że każda część przedsiębiorstwa co do zasady służy celowi przedsiębiorstwa jako całości – w przeciwnym przypadku nie miałoby sensu gospodarczego utrzymywanie takiej części. W praktyce ta wskazówka z Komentarza jest często przywoływana przez organy w celu uzasadnienia twierdzenia, że praca w home office w każdym przypadku będzie pozbawiona charakteru przygotowawczego, nawet w przypadku pracowników, których zakres obowiązków wydaje się mieć charakter bardzo administracyjny i rutynowy.

Po drugie, Komentarz wskazuje, że celem wprowadzenia wyłączenia z pojęcia zakładu czynności o charakterze przygotowawczym lub pomocniczym było objęcie wyłączeniem takich placówek, które co prawda mogą przyczyniać się do wydajności przedsiębiorstwa, lecz ich usługi są zbyt odległe od aktualnego uzyskiwania zysków, aby można było przypisać takiej stałej placówce jakkolwiek konkretną część tych zysków⁷⁵. Wskazówka ta budzi konsternację, gdyż niewątpliwie wśród zasad alokacji zysków do zakładów istnieją i takie, które umożliwiają taką alokację w sytuacjach, gdy zakład nie jest bezpośrednio zaangażowany w generowanie zysków (np. metoda koszt plus). Co więcej, OECD w odniesieniu do wielonarodowych przedsiębiorstw jednoznacznie wskazuje, że usługi o niskiej wartości dodanej świadczone w ramach grupy, tj. takie, które m.in. są natury pomocniczej i nie stanowią istoty biznesu grupy, również podlegają wycenieniu według odpowiedniej metody cen transferowych i tym samym opodatkowaniu w miejscu ich wykonania⁷⁶.

Wydaje się, że celem OECD było wyłączenie z zakresu pojęcia zakładu takich placówek, które generują niewielką wartość dodaną dla przedsiębiorstwa, a konieczność rozliczenia zakładu z tytułu takiego zysku stanowiłaby niewspółmiernie duże obciążenie administracyjne. Stanowisko przedstawione w Komentarzu, zgodnie z którym pojęcie „pomocniczości” należy ustalać w odniesieniu do wartości dodanej kreowanej przez

⁷⁴ *Ibidem*, komentarz do art. 5 pkt 59 zd. 4.

⁷⁵ *Ibidem*, komentarz do art. 5 pkt 58 zd. 5.

⁷⁶ OECD, *OECD Transfer Pricing Guidelines for Multinational Enterprises and Tax Administrations 2022*, Paris 2022, s. 326–335, <https://doi.org/10.1787/0e655865-en>

poszczególne części danego przedsiębiorstwa, spotkało się z krytyką w doktrynie. Jak się wskazuje, wielkie przedsiębiorstwa mogą tworzyć jednostki, których funkcja w ramach przedsiębiorstwa jest marginalna, ale które ze względu na wielkość przedsiębiorstwa same są tak duże, że przekraczają pewien rozmiar i poziom profesjonalnego przedsiębiorstwa. Wyłączenie takich jednostek z zakresu pojęciowego zakładu nie byłoby zasadne⁷⁷. Przenosząc te uwagi na grunt omawianego tematu, z pewnością można się zgodzić, że zatrudnienie jednego księgowego w drugim państwie w trybie home office nie powinno generować zakładu ze względu na pomocniczy charakter prac wykonywanych w home office. Jeśli jednak przedsiębiorstwo przenosi całkowicie funkcję administracyjną do drugiego państwa i przykładowo tworzy w nim zorganizowany dział księgowości, rozliczeń kadrowych, IT, programistyczny czy wsparcia *back-office*, przy czym nie wynajmuje biura w tym drugim państwie, ale zatrudnia pracowników w trybie home office, to zasadne wydaje się, aby zysk generowany przez prace tego działu dla przedsiębiorstwa był opodatkowany w państwie, w którym ta praca jest wykonywana.

Niezależnie od wskazanych wątpliwości z treści omawianej wskazówki Komentarza można wnioskować, że usługami pomocniczymi są takie usługi, które nie są bezpośrednio związane z realizacją obrotu i osiągnięciem zysków⁷⁸. Takimi usługami byłyby zatem usługi, które należą do szeroko pojętej administracji przedsiębiorstwa, np. usługi księgowe, związane z zasobami ludzkimi, podatkowe, informatyczne, prawne, o ile wykonywanie tego typu usług nie jest przedmiotem działalności przedsiębiorstwa⁷⁹. W praktyce odróżnienie czynności administracyjnych od czynności związanych bezpośrednio z osiągnięciem zysku może rodzić liczne wątpliwości, zwłaszcza w przypadku czynności o charakterze rutynowym, które są blisko powiązane z samym procesem sprzedażowym (np. przyjmowanie zamówień i wystawianie faktur, wsparcie posprzedażowe, obsługa reklamacji, wsparcie techniczne dla klientów itp.) bądź z procesem świadczenia usług czy produkcji towarów⁸⁰.

⁷⁷ E. Reimer, *Permanent Establishment in the OECD Model Tax Convention*, [w:] E. Reimer, S. Schmid, M. Orell, *Permanent Establishments: A Domestic Taxation, Bilateral Tax Treaty and OECD Perspective*, Alphen aan den Rijn 2018, pkt 284.

⁷⁸ H.C.F. Wassermeyer, C. Kaeser, *Art. 5*, s. 115, pkt 178.

⁷⁹ Podobnie R. Schuster, T. Verleger, *Wenn...*, pkt I.1.a).

⁸⁰ Podobnie G. Beretta, „*Work on the Move*”: *Rethinking Taxation of Labour Income under Tax Treaties*, „*International Tax Studies*” 2022, vol. 5(2), s. 23, <https://doi.org/10.59403/3mgn45y>; „Also, distinguishing between core and auxiliary activities becomes

Po trzecie, zgodnie z treścią Komentarza katalog wyłączeń w art. 5 pkt 4 Konwencji odnosi się do czynności, które są wykonywane na rzecz samego przedsiębiorstwa. Zakład powstałby, gdyby te same czynności były wykonywane na rzecz innych przedsiębiorstw⁸¹. Treść tego wskazania jest blisko związana z drugą z omówionych wskazówek Komentarza, w świetle której kryterium pomocniczości jest spełnione, gdy związek danej czynności z osiąganiem zysków jest pośredni i odległy. Część autorów uznaje tę przesłankę za podstawowe kryterium pozwalające na odróżnienie działalności o charakterze pomocniczym od właściwej działalności przedsiębiorstwa. W piśmiennictwie podaje się przykład kancelarii adwokackiej, która zatrudnia adwokatów pracujących z home office na rzecz klientów. Taka sytuacja spowoduje powstanie zakładu home office kancelarii adwokackiej. Z inną sytuacją będziemy mieli do czynienia w sytuacji zatrudnienia przez bank wewnętrznego prawnika (*In-house Legal Counsel*), który świadczyłby swoją pracę ze swojego home office. Taka sytuacja nie prowadziłaby do powstania zakładu podatkowego, gdyż prawnik nie świadczyłby właściwych usług bankowych, nie miałby kontaktu z klientami, nie wystawiałby faktur, a jego udział w zysku przedsiębiorstwa nie dałby się wiarygodnie skalkulować⁸². Takie podejście jest w mojej opinii nadmiernie upraszczające, pomija bowiem okoliczność, że czynności bezpośrednio związane ze sprzedażą mogą mieć rutynowy i powtarzalny charakter (np. pracownik bankowy obsługujący klientów przy okienku), natomiast czynności wykonywane na rzecz samego przedsiębiorstwa mogą mieć fundamentalne znaczenie dla jego funkcjonowania, nawet jeśli nie prowadzą bezpośrednio do sprzedaży (np. wdrożenie innowacji technologicznych).

5.3. Polska praktyka interpretacyjna

Omówione wyżej wątpliwości dotyczące interpretacji działalności o charakterze pomocniczym znajdują swój wyraz z bardzo niejednorodnym podejściu organów i sądów do omawianego zagadnienia.

Organy podatkowe w wydawanych od 2018 roku interpretacjach co do zasady w niemal każdym przypadku uznawały czynności wykonywane przez pracowników z home office za niemające charakteru pomocniczego

problematic when a business exploits a large base of individuals working remotely, each performing only a fraction of the employer's overall activity”.

⁸¹ OECD, *Model...*, komentarz do art. 5 pkt 61 zd. 1.

⁸² T. Rohner, *Home...*, s. 13–14.

i prowadzące do powstania zakładu pracodawcy. Takie stanowisko zajęły organy m.in. w odniesieniu do: zatrudnienia pracowników do wprowadzania nieprzetworzonych danych⁸³, zatrudnienia programistów przez irlandzkiego dewelopera gier⁸⁴, zatrudnienia ekspertów do spraw rozwoju technologii w zakresie telekomunikacji przez hinduską firmę technologiczną⁸⁵. Organy traktowały zatem wszelkiego typu czynności, również te, które mają bezsprzecznie charakter usług wewnętrznych bądź rutynowych, za działalność tożsamą z głównym przedmiotem działalności, a więc uzasadniającą powstanie zakładu pracodawcy.

W najnowszych interpretacjach widoczna jest liberalizacja podejścia fiskusa, który następujące czynności uznał za mające charakter pomocniczy: praca księgowego zatrudnionego przez niemieckie przedsiębiorstwo handlowe⁸⁶, praca programisty na rzecz brytyjskiego przedsiębiorcy prowadzącego działalność handlową⁸⁷. Zliberalizowanie stanowiska organów podatkowych z pewnością należy ocenić pozytywnie. Przyjmując tę nową wykładnię organów podatkowych, duża część pracowników zatrudnionych w home office nie będzie generować zakładu podatkowego ze względu na pomocniczy charakter ich prac.

Natomiast orzecznictwo sądów administracyjnych jest rozbieżne w zakresie omawianego zagadnienia. Wojewódzki Sąd Administracyjny w Gliwicach w wyroku z dnia 6 grudnia 2022 r.⁸⁸ stwierdził, że prace wykonywane przez programistów na rzecz irlandzkiego dewelopera gier są zbieżne z działalnością pracodawcy – choć niewątpliwie ze stanu faktycznego wynikało, że pracodawca nie świadczy usług produkcji gier, a więc pracownicy wykonywali pracę na jego wewnętrzne potrzeby. Takie stanowisko należy ocenić jako nadmiernie rygorystyczne w stosunku do wykładni zawartej w Komentarzu. Przykładem diametralnie odmiennego zastosowania jest

⁸³ Interpretacja indywidualna z dnia 10 stycznia 2018 r., 0114-KDIP2-1.4010.304.2017.2.PW.

⁸⁴ Interpretacja indywidualna z dnia 28 marca 2022 r., 0111-KDIB1-2.4010.699.2021.1.ANK, potwierdzona następnie przez WSA w Gliwicach wyrokiem z dnia 6 grudnia 2022 r., I SA/GI 647/22.

⁸⁵ Interpretacja indywidualna z dnia 4 kwietnia 2023 r., 0111-KDIB1-2.4010.38.2023.2.ANK.

⁸⁶ Interpretacja indywidualna z dnia 2 czerwca 2023 r., 0111-KDIB1-2.4010.136.2023.2.DP.

⁸⁷ Interpretacja indywidualna z dnia 4 lipca 2023 r., 0111-KDIB1-2.4010.246.2023.1.AK.

⁸⁸ I SA/GI 647/22, nieprawomocny.

wyrok WSA w Gliwicach z dnia 11 lutego 2022 r., w którym sąd uznał, że czynności pracownika zatrudnionego w Polsce w trybie home office na stanowisku kierownika ds. sprzedaży stanowią czynności o charakterze pomocniczym i nie generują zakładu pracodawcy w Polsce⁸⁹. Zdaniem sądu takie czynności, jak znalezienie klienta i przedstawienie mu oferty sprzedaży, nie są tożsame z samą sprzedażą towarów, a w związku z tym mają charakter czynności pomocniczych. Stanowisko sądu jest tym samym nadmiernie liberalne w stosunku do wykładni prezentowanej w Komentarzu. Przykłady te wskazują, że obecnie trudno mówić o wykształconej linii orzeczniczej, a pojęcie działalności o charakterze pomocniczym sprawia cały czas dużo problemów sądom administracyjnym.

6. WNIOSKI KOŃCOWE

Jak wskazuje doktryna, praca w home office zazwyczaj nie będzie prowadziła do powstania zakładu ze względu na niespełnioną przesłankę prawa do dysponowania placówką⁹⁰. Omawiając zagadnienie stałej placówki jako zakładu w kontekście pracy zdalnej, można postawić sobie pytanie, czy w dobie gospodarki opartej na wiedzy uzależnianie pojęcia zakładu od istnienia stałej placówki, nad którą pracodawca miałby rzeczywistą władzę, nadal jest zasadne. W klasycznym modelu gospodarki działalność przedsiębiorstwa polegająca na wytwarzaniu konkretnych produktów lub świadczeniu usług na konkretnych przedmiotach z definicji związana jest z określonym miejscem, w którym znajdują się sprzęty służące wytwarzaniu tych produktów lub świadczeniu usług, wykonywana jest praca oraz składowane są materiały i gotowe produkty bądź rzeczy, na których usługi te zostały wykonane. W przypadku gospodarki opartej na wiedzy taki związek z miejscem niekoniecznie musi zaistnieć – wiedza może powstawać i być stosowana wyłącznie „w głowie” człowieka, a rezultaty pracy z wiedzą mogą być za pomocą mobilnych środków łączności natychmiastowo wykorzystane w zupełnie innych częściach świata. Niewątpliwie pracownik pracujący zdalnie z domu może generować znaczną wartość dodaną dla przedsiębiorstwa, przy czym fakt, że przedsiębiorstwo nie ma prawa wstępu do mieszkania pracownika, w żaden sposób nie wpływa na wartość dodaną tej pracy. Brak wyodrębnionej i należącej do przedsiębiorcy placówki może wynikać

⁸⁹ I SA/GI 1609/21, nieprawomocny.

⁹⁰ Por. S. Bendlinger, *Steuerlicher...*, s. 461.

przecież z samodzielnego charakteru wykonywanej pracy⁹¹. Jednocześnie wydaje się zasadne, aby zysk przedsiębiorstwa był opodatkowany w tym kraju, w którym jest on generowany, nawet jeśli przedsiębiorstwo nie ma do swojej dyspozycji stałej placówki w tym kraju. Omawiana tematyka potwierdza tezę głoszoną przez część autorów, że koncepcja zakładu staje się przestarzała w świecie, w którym w wielu modelach biznesowych fizyczna obecność w państwie nabywcy nie jest wymagana⁹². Jednocześnie wskazuje się na konieczność wypracowania nowej formuły sprawiedliwego podziału praw do opodatkowania pomiędzy państwami⁹³.

Z drugiej strony należy mieć na uwadze to, że w warunkach upowszechniającej się pracy mobilnej przyjęcie, iż praca „digitalnych nomadów” może prowadzić do powstania zakładu pracodawcy, prowadziłoby do konieczności podziału dochodu przedsiębiorstwa na wiele różnych ustawodawstw. Jak wskazuje doktryna, jednym z celów, którym mają służyć umowy o unikaniu podwójnego opodatkowania, jest zapewnienie optymalnego bezpieczeństwa prawnego w zakresie legislacyjnym i administracyjnym, a tym samym uniknięcie zbędnych nakładów administracyjnych. Problemy wynikające z konieczności podziału dochodów na wiele państw skłaniały w przeszłości OECD do przyjęcia uproszczonych zasad, przyporządkowujących dochody z żeglugi morskiej i transportu lotniczego (art. 8 Konwencji Modelowej), wynagrodzenia załóg (art. 15 ust. 3 Konwencji Modelowej), dyrektorów (art. 16 Konwencji Modelowej) oraz emerytury (art. 18 Konwencji Modelowej) tylko jednemu państwu. Konieczność opodatkowania zysków przedsiębiorstwa w każdym z państw, w którym znajdują się pracownicy pracujący dla danego przedsiębiorstwa ze swojego home office, stałaby w sprzeczności z tak pojętym sensem i celem umów bilateralnych⁹⁴. Podatkowe ujęcie zakładów home office byłoby związane z tak dużym nakładem pracy dla wszystkich stron, że nie byłoby ono gospodarczo wydajne ani dla gospodarki, ani dla fiskusa⁹⁵. Wskazuje się również, że ze względu na masowość transgranicznego zatrudnienia pracowników w trybie home office konieczność rejestrowania i rozliczania zakładu pracodawcy w kraju zatrudnienia pracownika stanowiłaby ograniczenie

⁹¹ T. Woźniak, *Powstanie...*, s. 165–166.

⁹² Por. H. Litwińczuk, *Międzynarodowe...*, s. 188.

⁹³ J. Owoc, *Glosa...*, s. 161.

⁹⁴ Por. S. Bendlinger, *Steuerlicher...*, s. 462.

⁹⁵ Por. S. Rasch, F. Rosenberger, P. Brülisauer, *Auswirkungen...*, s. 575; N. Zorn w: V. Bendlinger, J. Romstorfer, *SWI-Jahrestagung...*, s. 474.

swobody świadczenia usług, gdyż mocno obniżałoby to atrakcyjność zatrudniania pracowników z innych państw⁹⁶.

Wydaje się, że model pracy w trybie home office w przyszłych latach będzie się upowszechniał, a wraz z nim i skłonność zagranicznych pracodawców do poszukiwania pracowników z innych państw. Możemy zatem spodziewać się, że problem powstania zakładu wskutek pracy pracownika w home office będzie w praktyce występował coraz częściej. Zagadnienie powstania zakładu poprzez pracę pracownika w trybie home office wymaga niewątpliwie szerszej debaty i szczegółowego uregulowania z uwzględnieniem realiów gospodarki opartej na wiedzy oraz zasady tanioci opodatkowania.

BIBLIOGRAFIA

- Bendlinger S., *Steuerlicher Nexus durch „digitale Nomaden“ und der Sinn der Homeoffice-Betriebstätte*, „SWI Steuer und Wirtschaft International” 2021, Bd. 9.
- Bendlinger S., Bendlinger V., *Der VwGH zur Verfügungsmacht und das jähe Ende der Homeoffice-Betriebsstätte*, „SWI Steuer und Wirtschaft International” 2022, Bd. 9.
- Bendlinger V., Romstorfer J., *SWI-Jahrestagung: Homeoffice-Tätigkeit von Arbeitnehmern als Betriebsstätte des Arbeitgebers?*, „SWI Steuer und Wirtschaft International” 2023, Bd. 9.
- Beretta G., „Work on the Move”: *Rethinking Taxation of Labour Income under Tax Treaties*, „International Tax Studies” 2022, vol. 5(2), <https://doi.org/10.59403/3mgn45y>
- Brzeziński B., Lasiński-Sulecki K., Morawski W., *Problemy wykładni międzynarodowych umów w sprawie unikania opodatkowania, sporządzonych w dwóch lub większej liczbie języków*, „Kwartalnik Prawa Podatkowego” 2023, nr 1, <https://doi.org/10.18778/1509-877X.2023.01.01>
- Laskowska M., Niedźwiedzki W., *Powstanie zagranicznego zakładu w przypadku agenta zależnego i pracy zdalnej na podstawie orzecznictwa sądowego w Polsce*, „Przegląd Podatkowy” 2023, nr 6.
- Lipniewicz R., *Dysponowanie placówką*, [w:] R. Lipniewicz, *Podatkowy zakład zagraniczny. Koncepcja i funkcjonowanie*, Warszawa 2017, LEX.
- Lipniewicz R., *Zakład typu podstawowego w polskich umowach podatkowych*, [w:] R. Lipniewicz, *Podatkowy zakład zagraniczny. Koncepcja i funkcjonowanie*, Warszawa 2017, LEX.
- Litwińczuk H., *Międzynarodowe prawo podatkowe*, Warszawa 2020.
- Majdańska A., *Zastosowanie Modelu Konwencji OECD oraz Komentarza w praktyce polskich organów podatkowych i sądów administracyjnych*, „Monitor Podatkowy” 2015, nr 6.
- OECD, *Interpretation and Application of Article 5 (Permanent Establishment) of the OECD Model Tax Convention, 12 October 2011 to 10 February 2012*, Paris 2011, <https://web.archive.org/2012-06-14/91526-48836726.pdf> (dostęp: 11.02.2024).
- OECD, *Model Tax Convention on Income and on Capital 2017, Full Version (as it read on 21 November 2017)*, Paris 2019, <http://dx.doi.org/10.1787/g2g972ee-en>

⁹⁶ N. Zorn w: V. Bendlinger, J. Romstorfer, *SWI-Jahrestagung...*, s. 474.

- OECD, *OECD Transfer Pricing Guidelines for Multinational Enterprises and Tax Administrations 2022*, Paris 2022, <https://doi.org/10.1787/0e655865-en>
- Owoc J., *Glosa do wyroku Wojewódzkiego Sądu Administracyjnego w Gliwicach z dnia 31 stycznia 2022 r., sygn. I SA/Gl 1340/21*, „Kwartalnik Prawa Podatkowego” 2023, nr 2, <https://doi.org/10.18778/1509-877X.2023.03.09>
- Rasch S., Rosenberger F., Brülisauer P., *Auswirkungen dezentraler Home-Office Aktivitäten auf die Betriebsstättenbegründung, Gewinnzuordnung und Arbeitnehmerbesteuerung*, „Archiv für Schweizerisches Abgaberecht” 2020/2021, Bd. 89(9).
- Reimer E., *Article 5. Permanent Establishment*, [w:] *Klaus Vogel on Double Taxation Conventions*, red. E. Reimer, A. Rust, Alphen aan den Rijn 2015.
- Reimer E., *Permanent Establishment in the OECD Model Tax Convention*, [w:] E. Reimer, S. Schmid, M. Orell, *Permanent Establishments: A Domestic Taxation, Bilateral Tax Treaty and OECD Perspective*, Alphen aan den Rijn 2018.
- Rohner T., *Home Office – Steuerliche Behandlung im grenzüberschreitenden Bereich*, „Zeitschrift für Schweizerisches und Internationales Steuerrecht” 2015, Bd. 4.
- Schuster R., Verleger T., *Wenn das Home zum Office wird – Bedingt jede Tätigkeit im Homeoffice eine Betriebsstätte im abkommensrechtlichen Sinn?*, „IWB Internationales Steuer- und Wirtschaftsrecht” 2020, Bd. 21.
- Skaar A.A., *Permanent Establishment: Erosion of a Tax Treaty Principle*, Alphen aan den Rijn 2020.
- Wassermeyer H.C.F., Kaeser C., *Art. 5*, [w:] *Doppelbesteuerung. Kommentar, Band 1*, red. H.C.F. Wassermeyer, München 2019.
- Woźniak T., *Powstanie zakładu a unikanie opodatkowania w międzynarodowym prawie podatkowym*, Warszawa 2022.

THE NON-APPLICATION OF GENERAL ANTI-AVOIDANCE RULES AND STATE AID RULES: REMARKS ON THE CJEU JUDGMENT IN ENGIE

Summary. In its judgment of 5 December 2023 in joined cases C-451/21 P and C-454/21 concerning transactions made within the group of Engie companies, the CJEU restricted the Commission's powers to interpret national legal provisions of Member States as regards the review on state aid, stating that such an interpretation cannot refrain from the interpretation made by tax authorities and jurisprudence of the Member States. The case in question concerned (1) the attempt to defer from the literal wording of the national tax law provisions and the use of purposive interpretation, which could not be conferred from the wording of the provisions in question as well as from other administrative acts in setting the "reference framework" for the purpose of the application of provision on state aid; and (2) the attempt to interpret the national provisions on the abuse of law in isolation from their interpretation made by tax authorities and jurisprudence. Although certain limits within the state aid review procedure had been conferred on the Commission, the CJEU's judgment did not disregard the possibility to review the non-application of the provisions on the abuse of tax law (GAAR) concerning the conformity of their application with the EU provisions on state aid.

Keywords: state aid, GAAR, general anti-avoidance rules, fiscal autonomy, tax rulings, CJEU, Engie, Commission

* PhD in Tax Law, Tax Advisor no. 12912, e-mail: anna.justynska@outlook.com,
<https://orcid.org/0009-0004-2521-6665>

NIEZASTOSOWANIE KRAJOWYCH PRZEPISÓW KLAUZULI OGÓLNEJ PRZECIWKO UNIKANIU OPODATKOWANIA W ŚWIETLE UNIJNYCH PRZEPISÓW O POMOCY PUBLICZNEJ – ROZWAŻANIA NA KANWIE WYROKU TSUE W SPRAWIE ENGIE

Streszczenie. W wyroku z dnia 5.12.2023 r. w sprawach połączonych C-451/21 i C-454/21 dotyczących transakcji dokonanych pomiędzy spółkami z grupy Engie TSUE ograniczył prawa Komisji do wykładni przepisów prawa krajowego państw członkowskich UE w ramach kontroli dokonywanej na podstawie przepisów o pomocy publicznej, wskazując, że wykładnia taka nie może nie brać pod uwagę uprzednio dokonanej wykładni przepisów prawa krajowego, dokonywanej przez organy administracji publicznej państwa członkowskiego oraz sądy krajowe tego państwa. Sprawa dotyczyła: (1) próby odstąpienia od wyników wykładni literalnej przepisów prawa krajowego oraz zastosowania wyników wykładni celowościowej przy ustalaniu „ram odniesienia” (*reference framework*), których nie można było wyprowadzić z literalnej treści przepisów prawa krajowego, a także z innych aktów administracyjnych, niemających mocy wiążącej, do celów zastosowania unijnych przepisów dotyczących pomocy publicznej; (2) próby wykładni przepisów prawa krajowego stanowiących klauzulę ogólną przeciwko unikaniu opodatkowania w oderwaniu od ich wykładni, dokonywanej przez organy podatkowe oraz sądy krajowe państwa członkowskiego. Pomimo ustalenia pewnego rodzaju granic działania Komisji w obszarze kontroli dokonywanej na podstawie przepisów o pomocy publicznej wyrokiem w sprawie Engie TSUE nie wykluczył możliwości badania przez Komisję, czy niezastosowanie w danym przypadku przepisów stanowiących klauzulę ogólną przeciwko unikaniu opodatkowania w istocie nie stanowi niedozwolonej pomocy publicznej.

Słowa kluczowe: pomoc publiczna, GAAR, klauzula ogólna przeciwko unikaniu opodatkowania, autonomia fiskalna, interpretacje indywidualne, TSUE, Engie, Komisja

1. INTRODUCTION

In recent years, simultaneously with the major developments in the EU law as well as the Directive on Administrative Cooperation 6 (DAC 6),¹ the attempts have been made to combat tax avoidance or – in other words – aggressive tax planning by means of applying EU law on state aid. Issuing the decisions, the European Commission stated that the favourable tax treatment granted by a given state to several taxpayers in the form of individual tax rulings was contrary to the state aid rules based on article 107(1) TFEU. The main subject of this publication is the so-called Engie case, which concerns the matter of tax planning and the non-application of national general anti-avoidance rules. The European Commission's decision

¹ Council Directive (EU) 2018/822 of 25 May 2018 amending Directive 2011/16/EU as regards mandatory automatic exchange of information in the field of taxation in relation to reportable cross-border arrangements (OJ L 139).

in the Engie case² has been appealed to the EU General Court, which has delivered its judgement, upholding the European Commission's decision.³ The judgement of the EU General Court has been subsequently appealed to the CJEU. Following the Opinion of Advocate General in the case C-454/21 – being the appealing case to the above-mentioned judgement of the EU General Court provided on 4 May 2023,⁴ the CJEU in its judgement of 5 December 2023 set aside the judgement of the EU General Court as well as annulled the Commission's decision.⁵

The significance of the matter as well as the position taken by the Advocate General – distinct from the position expressed in the judgement of the EU General Court – makes it relevant to the discussion of the position taken by the CJEU in its judgment, but also to the thorough analysis of the Opinion of Advocate General. The analysis of the position taken by the Advocate General Juliane Kokott and by the CJEU in its judgment will be preceded by the brief analysis of the legal background underlying the Commission's decision and subsequent judgment of the EU General Court as well as the thorough analysis of the reasoning of the General Court underpinning the judgement.

2. THE PROCEDURAL BACKGROUND OF THE ENGIE CASE

The case concerned tax rulings that were issued by Luxembourg tax authorities in favour of the companies that were part of the Engie Group. The tax rulings concerned the number of business restructurings between the companies forming the Engie group, which were financed by a specific kind of convertible loans (so-called ZORA). The use of such a special legal instrument allowed for significant decrease in the amount of income tax payable, almost to the point of non-taxation. In the European Commission's

² Commission decision of 20 June 2018 on State aid SA.44888 (2016/C) implemented by Luxembourg in favour of ENGIE, C(2018) 2839 final.

³ The judgement of the General Court of 12 May 2021, Grand Duchy of Luxembourg and Engie Global LNG Holding Sàrl, Engie Invest International SA, Engie v European Commission, in joined cases T-516/18 and T-525/18, ECLI:EU:T:2021:251.

⁴ The Opinion of Advocate General Juliane Kokott delivered on 4 May 2023 in joined cases C-454/21 P and C-451/21 P, Engie Global LNG Holding Sàrl, Engie Invest International SA and Grand Duchy of Luxembourg v. European Commission, EU:C:2023:383.

⁵ Judgment of the CJEU, 5 December 2023, joined cases, C-451/21 P and C-454/21 P, Grand Duchy of Luxembourg, Engie Global LNG Holding Sàrl, Engie Invest International SA, Engie SA v. European Commission.

view, the issuance of tax rulings resulted in the selective advantage within the meaning of Article 107(1) TFEU because of the tax exemption granted to the parent company as regards their income on participation in the share capital of a subsidiary upon the conversion of a convertible loan ZORA, irrespective of the fact that no effective taxation was confirmed to have arisen at the level of the subsidiaries or other companies engaged in the process.⁶

The argumentation of the European Commission was based on four lines of reasoning. Firstly, in the European Commission's view, the special treatment at the level of parent companies derogated from a reference framework which encompasses the Luxembourg corporate income tax system, under which entities liable for corporate income tax established in Luxembourg are taxed on the profits recorded in their annual accounts. Secondly, the special treatment at the level of the parent companies is selective, because it derogates from a reference framework limited to the legal provisions on tax exemptions for participation income, which state that a tax exemption is only to be granted if the distributed profits have been previously taxed at the level of subsidiaries (the so-called principle of correspondence). Thirdly, the fact that tax deductibility at the level of the subsidiaries combined with non-taxation at the level of intermediate and parent companies has resulted in the reduction of the group's total basis of assessment for taxation in Luxembourg, which derogated from a reference framework, encompassing that Luxembourg corporate income tax system does not allow for a reduction in the basis of assessment (group approach). Fourthly, as the European Commission sees it, the tax rulings derogated from Luxembourg's general anti-avoidance rules.⁷ As a result of issuing the said tax rulings, Luxembourg tax authorities failed to apply the national general anti-avoidance rules, because – in the European Commission's view – the conditions to apply the national general anti-avoidance rules in the said case have been met. The failure to apply national general anti-avoidance rules, irrespective of the fact that the conditions to apply these legal provisions have been met, qualified as a fiscal state aid. It has been stated that the national general anti-avoidance rules form part of the domestic tax system and a deviation from the application of these rules in individual cases, provided that the conditions to apply the national general

⁶ Opinion (C-454/21 P and C-451/21 P), point 45.

⁷ See, in a nutshell: Opinion (C-454/21 P and C-451/21 P), points 47–50.

anti-avoidance rules have been met, should be classified as granting a so-called “selective advantage”.

The European Commission’s view has been approved by the EU General Court. In the Opinion of the EU General Court, if the “operative part of Commission decision is based on several pillars of reasoning, each of which would in itself be sufficient to justify that operative part, that decision should, in principle be annulled only if each of those pillars is vitiated by an illegality”.⁸ Therefore, the EU General Court limited itself to examining only the European Commission’s two lines of reasoning, concerning the principle of correspondence and the non-application of national general anti-avoidance rules, concluding that tax advantages granted to taxpayers in the case in question were of selective nature according to each of these lines of reasoning.

The EU General Court agreed with the European Commission that legal provisions in the area of income tax should be read as introducing a principle that participation exemption – tax advantage – is applicable solely to income which has not been deducted from the taxable income of the subsidiary.⁹

As regards the European Commission’s second line of reasoning – i.e. the one concerning the non-application of national general anti-avoidance rules – the EU General Court has agreed that the four criteria for the application of the Luxembourg general anti-avoidance rule have been met, namely (1) the use of private law forms or institutions; (2) the reduction of tax liability; (3) the use of inappropriate legal means; and (4) the absence of non-tax-related reasons.¹⁰ The EU General Court has highlighted that although a taxpayer may choose the least onerous legal means, a taxpayer cannot choose a legal means that have exclusive tax-related aims and result in no tax being levied on profits generated by the group while other legal means were available to achieve the same results leading to taxation.¹¹ Subsequently, the EU General Court has stressed that the holding companies being part of the Engie Group are “in factual and legal situation comparable to that of all Luxembourg taxpayers, who

⁸ Engie (T-516/18 and T-525/18), point 231.

⁹ *Ibidem*, point 297.

¹⁰ Engie (T-516/18 and T-525/18), points 410–463. See also: L. de Broe, M. Massant, *The General Court’s Judgment in Engie: The Non-application of a National GAAR Confers State Aid*, “EC Tax Review” 2022, no. 1, pp. 9–10, <https://doi.org/10.54648/ECTA2022002>

¹¹ Engie (T-516/18 and T-525/18), point 459.

cannot reasonably expect to benefit as well from the non-application of the provision on abuse of law in circumstances where the conditions for its application have been met”.¹² Moreover, the EU General Court has also confirmed that the disputed tax rulings may have been regarded as individual aid notwithstanding the fact that the similar tax treatment has been given to other taxpayers benefitting from the same legal provisions.¹³

The EU General Court has also rejected as unfounded pleas that the obligation imposed on Luxembourg to recover state aid unduly granted have been contrary to the principle of legal certainty and the principle of the protection of legitimate expectations.¹⁴ The EU General Court pointed out that the reasoning of the European Commission cannot be regarded as unprecedented, as the decision in the said case was “based on its [European Commission’s] standard reasoning and on settled case-law in the field of State aid”.¹⁵ Therefore, the obligation imposed on Luxembourg to recover state aid in the said case cannot be regarded as contrary to the principle of legal certainty, requiring that legal provisions be clear, precise, and predictable in their effect.¹⁶ In addition, in the EU General Court’s view, the European Commission did not infringe the principle of legitimate expectations, because the principle of legitimate expectations in the area of state aid law may only be invoked and apply – i.e. the granted state aid should be deemed as lawful – when the said state aid has been granted in accordance with the procedure provided for in Article 108 TFEU. The tax rulings contested in the said case have not been issued in accordance with the above-mentioned legal procedure, hence there were no grounds upon which any expectations as to the lawfulness of these rulings may have been created by the European Commission.¹⁷

3. THE OPINION OF THE ADVOCATE GENERAL JULIANE KOKOTT OF 4 MAY 2023

The judgment of the EU General Court has been appealed to the CJEU. The Opinion of Advocate General Juliane Kokott in the appealing case was issued on 4 May 2023. In the Opinion, the Advocate General proposed

¹² *Ibidem*, point 469.

¹³ *Ibidem*, points 479–488.

¹⁴ *Ibidem*, point 497.

¹⁵ *Ibidem*, point 501.

¹⁶ *Ibidem*, points 498–503.

¹⁷ *Ibidem*, points 505–509.

that the decision of the European Commission as well as the EU General Court's judgement be set aside and the European Commission's decision be annulled.¹⁸ The considerations concentrated on the following matters: (1) whether tax advantages gained by taxpayers in the said case indeed have the characteristics of selective tax advantage within the meaning of Article 107(1) TFEU; (2) whether state aid law requests that there is a correspondent taxation in the area of domestic tax law, i.e. in the said case there should be no tax exemption for participation income if the distributed profits have not been fully taxed at the level of a subsidiary; (3) whether the European Commission and the EU General Court indeed enjoy powers to review the national tax authorities and their assessment by means of state aid law, which – in other words – comes down to determining to what extent the European Commission may substitute the interpretation of domestic tax provisions of national tax authorities for its own interpretation in order to demonstrate that there has been a selective advantage.¹⁹

In the Advocate General's view, the argumentation purported by the European Commission and accepted by the EU General Court for recognising the tax rulings issued by Luxembourg tax authorities as granting selective advantage within the meaning of Article 107(1) TFEU is not enough and, therefore, the European Commission did not prove in a sufficient manner that Luxembourg indeed granted the impermissible state aid by way of issuing the said tax rulings. In the Opinion of the Advocate General, the European Commission had incorrectly identified the reference framework, i.e. the basis for determination in comparison with tax advantages given to the taxpayers by way of issuance of the tax rulings in question was, in fact, of selective nature. There were no grounds to stipulate that the applicable tax law provisions undoubtedly introduce the principle of correspondence, i.e. the condition upon which the application of tax exemption of profit distribution within a group of companies is dependent upon the prior taxation at the level of a subsidiary. Unless such a conclusion – upon the existence of such a principle in the domestic legal system – can be drawn unambiguously from the domestic legal system considered as a whole or specific legal provisions, the said tax rulings cannot be deemed as having the characteristics of selective advantage.²⁰ As stated in

¹⁸ Opinion (C-454/21 P and C-451/21 P), points 194–195.

¹⁹ *Ibidem*, points 4–5.

²⁰ *Ibidem*, points 113–114.

the Opinion of the Advocate General, the principle of correspondence does not clearly emerge from the wording of the national legal provisions, their spirit, and purpose, or from the settled case-law of the Luxembourg courts; the Commission had relied on ultimately fictitious tax system instead of applicable domestic legal system.²¹ It has been highlighted that although the existence of the principle of correspondence may indeed be preferable from the point of view of the creation of a fair legal system, the decision to indeed introduce such a principle to the domestic legal system is at the discretion of neither the European Commission nor the Courts of the European Union, but at the discretion of the national legislature instead.²²

In addition to the above, the Opinion of the Advocate General read that it is immaterial for the case in question whether the lack of the principle of correspondence in the Luxembourg tax system resulted in inconsistency in this system and, therefore, constituted state aid in itself, because the European Commission's decision and the judgement of the EU General Court concerned the issuance of the tax rulings as individual aid, not the Luxembourg tax law in itself. Therefore, the lack of the principle of correspondence in the Luxembourg tax system cannot be part of the subject matter of the dispute.²³

As regards the argument of the European Commission that the tax rulings did have the characteristics of a selective advantage because of the non-application of the Luxembourg general anti-avoidance rules, it has also been stated in the Opinion of Advocate General that the European Commission had insufficiently proved that there have indeed been no grounds which would justify the non-application of such legal provisions. First of all, it has been highlighted that the statement in the EU General Court's judgement that 'the provision on abuse of law raised no difficulties of interpretation in the present case' gives rise to a number of concerns. Therefore, the assessment of the application of general anti-avoidance rules for compliance with state aid law should be limited only to cases involving the manifest non-application of such legal provisions. In the Advocate General's view, such a manifest non-application of general anti-avoidance rules may arise if there is no plausible explanation as to why the case in question was not, in fact, considered as tax avoidance

²¹ *Ibidem*, points 134–135.

²² *Ibidem*, points 130–133.

²³ *Ibidem*, points 125–126.

or tax abuse in the first place. As has been stated in the Opinion of the Advocate General, both the European Commission and the EU General Court had substituted the interpretation of national tax authorities for their own interpretation of the Luxembourg general anti-avoidance rules by not taking into account the administrative practice of the national tax authorities as well as not examining whether the national tax authorities would have applied the general anti-avoidance rules in similar cases, involving comparable factual and legal situations, but decided not to apply these legal provisions in the said case.²⁴ In the Advocate General's view, 'it is not sufficient to find that the anti-abuse rule has, in a very general sense, been applied in respect of other taxpayers.'²⁵

In the Opinion of the Advocate General, there are many concerns with regard to the conformity of the European Commission's decision with the principle of legitimate expectations. It has been emphasised that if every misapplication of domestic legal provisions by national tax authorities – the appropriateness of which has subsequently been confirmed by way of issuing a tax ruling – were to prevent a taxpayer from the protection arising from the principle of legitimate expectations, it would have a severe impact on the realisation of the principle of legal certainty and, therefore, undermine the aim to be achieved by the issuance of a tax ruling and the very existence of such a legal instrument.²⁶

All in all, in the Opinion of the Advocate General, the activity performed by national tax authorities should be examined with regard to the reduced standard of review which implies that when 'the error in application of national tax law is not obvious, there has been no State aid'. Moreover, concerning the reduced standard of review, it has also been proposed that when the misapplication of the law is manifest and cannot be plausibly explained to a third party, it can mean that state aid may have occurred and also that the 'breach of law' is recognisable to the taxpayer, too, which means that the taxpayer bears no protection with regard to the principle of legitimate expectations.²⁷

As is apparent from the above analysis of the Opinion of the Advocate General, the reasoning put forward by the European Commission and the EU General Court has been critically evaluated. The considerations set out

²⁴ *Ibidem*, points 151–163.

²⁵ *Ibidem*, points 160–161.

²⁶ *Ibidem*, points 168–169.

²⁷ *Ibidem*, point 170.

in the Opinion of the Advocate General focused on the lack of sufficient argumentation for the selective character of tax advantages granted to the taxpayer by Luxembourg tax authorities. In addition to the above, it has been highlighted that state aid law should only be considered as circumvented if the law has been applied by the national tax authorities in a ‘manifestly discriminatory manner’.²⁸ In such a situation, there is no risk that any incorrect tax ruling by which a certain tax advantage is granted to a taxpayer may be considered impermissible state aid as having the characteristics of a selective tax advantage. As has been pointed out by the Advocate General:

[i]f every simple error in the setting of tax suffices to be considered an infringement of State aid law, the Commission would consequently become a de facto supreme inspector of taxes and the Court of the European Union, by dint of reviewing the Commission’s decisions, would become de facto supreme tax courts. That, in turn, would impinge on the Member States’ fiscal autonomy [...].²⁹

In addition to the above, it has also been emphasised that the limited scope of the examination of the application of domestic legal provisions is critical to the proper realisation of not only the principle of legal certainty, but also the definiteness and irrevocability of administrative acts which would have been set aside in any case if it has been established by the European Commission that the tax assessment made by the national tax authorities – even in the event of normal tax assessment – has been incorrect and, therefore, considered as an infringement of state aid law.³⁰

As regards the remaining lines of reasoning brought by the European Commission in its decision, the Advocate General considered it important to make references also to these arguments, as the annulment of the European Commission’s decision may be considered only if all arguments cannot establish that tax treatment granted by way of issuing tax rulings was selective. In the Opinion of the Advocate General, the European Commission insufficiently proved the selectivity of tax treatment within the reference framework indicated in the two remaining lines of reasoning, not assessed by the EU General Court.³¹

²⁸ *Ibidem*, point 92.

²⁹ *Ibidem*, points 96–97.

³⁰ *Ibidem*, points 100–101.

³¹ *Ibidem*, points 171–189.

4. REMARKS ON THE OPINION OF THE ADVOCATE GENERAL
OF 4 MAY 2023

The position taken by Advocate General Juliane Kokott concerning the non-application of national general anti-avoidance rules as conferring state aid reflects the views already expressed by legal scholars as regards the European Commission's decision and the EU General Court's judgment. As has been emphasised by J. Englisch, the interpretation of the national general anti-avoidance rules made by Luxembourg tax authorities has been supplanted by the interpretation of the provisions in question made by the European Commission and the EU General Court. Therefore, both the European Commission and the EU General Court have impinged on the competences of the Member States.³² This view is not unanimously shared among legal scholars. In particular, L. de Broe and M. Massant indicate that neither the European Commission nor the EU General Court misused their powers reviewing the possible application of the national general anti-avoidance rules.³³ It should, however, be noted that, in J. Englisch's view, a certain level of a review of national provisions, including national general anti-avoidance rules, is necessary in order to properly apply Article 107(1) TFEU. Nevertheless, such reviewing should comprise only of whether failure to apply national general anti-avoidance rules is manifestly erroneous or arbitrary.³⁴ This view of J. Englisch is shared by L. de Broe and M. Massant, who propose that the non-application of national general anti-avoidance rules should be reviewed from the point of view of state aid only "in most striking cases of selective application of those rules", which should be understood as a "manifestly erroneous, arbitrary or unreasonable" application of those rules. In addition, the review by the Commission should be performed on the case-by-case basis and comprise of the analysis of all appropriate legal provisions, including their legislative history and case-law as well as official circular letters and published rulings of tax authorities.³⁵ Refraining from reviewing the non-application of national general anti-avoidance rules should be considered in any case when there is a case-law of the highest courts of a Member State which supports the non-application

³² J. Englisch, *State Aid Prohibition: The New GAAR in Town*, "EC Tax Review" 2021, no. 4, p. 146, <https://doi.org/10.54648/ECTA2021016>

³³ L. de Broe, M. Massant, *The General Court's Judgment in Engie...*, pp. 12–13.

³⁴ J. Englisch, *State Aid Prohibition...*, p. 146.

³⁵ L. de Broe, M. Massant, *The General Court's Judgment in Engie...*, p. 14.

of national general anti-avoidance rules in other relevant tax cases. The other important indicator for refraining from reviewing the non-application of national general anti-avoidance rules is when the non-application of the provisions in question was on grounds that there were small chances of success in litigation.³⁶

With respect to the findings of the Advocate General concerning inadmissibility to derive the principle of correspondence from the Luxembourg legal system and inadmissibility to decide on the selectivity of tax advantages in question based on the fictitious legal system, it is, in fact, consistent with the findings of the CJEU in its recent judgment in the FIAT case in the area of transfer pricing rules. In the FIAT case, the CJEU stated that:

[...] even assuming that there is a certain consensus in the field of international taxation that transactions between economically linked companies, in particular intra-group transactions, must be assessed for tax purposes as if they had been concluded between economically independent companies, and that, therefore, many national tax authorities are guided by the OECD Guidelines in the preparation and control of transfer prices [...] it is only the national provisions that are relevant for the purposes of analysing whether particular transactions must be examined in the light of the arm's length principle and, if so, whether or not transfer prices, which form the basis of a taxpayer's taxable income and its allocation among the States concerned, deviate from an arm's length outcome. Parameters and rules external to the national tax system at issue cannot therefore be taken into account in the examination of the existence of a selective tax advantage [...] and for the purposes of establishing the tax burden that should normally be borne by an undertaking, unless that national tax system makes explicit reference to them.³⁷

As pointed out by A.P. Dourado, granting the European Commission right to convert international legal standards such as arm's length into EU law without prior process of harmonisation enabling Member States its direct application would, in fact, result in granting the European Commission a wide margin of appreciation. In A.P. Dourado's view, there are, however, several risks arising from the attribution of the right to exercise the transfer pricing rights to the Member States, such as the risk that tax rulings in the area of transfer pricing will be exploited as an instrument to grant aid to individual taxpayers or that despite wide-ranging activities in the area of counteracting tax competition between Member States and aggressive tax planning, the admissibility to adopt different transfer pricing rules among

³⁶ *Ibidem*.

³⁷ FIAT (C-885/19 P and C-898/119 P), point 96.

Member States may, in fact, still incentivise some form of tax competition between Member States and influence the existence of aggressive tax planning.³⁸ The same risks may arise with regard to the non-existence of the principle of correspondence referred to in the Engie case. However, the critical remarks made by A.P. Dourado concern the non-inclusion of the concept of arm's length in the Anti-Tax Avoidance Directive rather than the fact that the CJEU held that the European Commission's margin of appreciation should be limited.³⁹ It should be agreed upon that from the point of view of the principle of legality, any legal concept which may aim at countering tax competition between Member States as well as aggressive tax planning should be introduced by means of harmonising legal systems of Member States, not by individual decisions of the European Commission.

Irrespective of the above, it should be noted that the position taken by the Advocate General concerning the non-selectivity of tax rulings issued by Luxembourg tax authorities as regards the non-existence of the principle of correspondence is subject to criticism by legal scholars. In the literature, it has been stated that by issuing tax rulings, Luxembourg's tax authorities contravened the principle of the equal taxation of income in all comparable situations, because in the case at hand there was no double taxation to avoid and tax rulings allowed for double non-taxation of income as well as the principle of single taxation.⁴⁰ Moreover, in P. Rossi-Macchiano's view, the principle of correspondence is of vital importance to achieving the internal coherence of the domestic tax system so that the views presented in the Opinion of the Advocate General as regards the freedom to introduce such a principle into the domestic tax system should not be followed.⁴¹

In conclusion, it should be highlighted that the admissibility of reviewing the non-application of national general anti-avoidance rules as regards its conformity with state aid rules is generally not being disputed. However, as seen from the above, the reviewing of the legal provisions in question should specifically consider not only their wording, but also the administrative practice of tax authorities and case-law of national

³⁸ A.P. Dourado, *The FIAT Case and the Hidden Consequences*, "Intertax" 2023, no. 1, p. 4, <https://doi.org/10.54648/TAXI2023015>

³⁹ *Ibidem*, p. 2.

⁴⁰ P. Rossi-Macchiano, *AG Kokott Tries to Bring Clarity to the Selectivity Test for Individual Tax Rulings*, "EC Tax Review" 2023, no. 4, pp. 183–188, <https://doi.org/10.54648/ECTA2023023>

⁴¹ *Ibidem*, pp. 186–188.

courts. It seems inadmissible that the well-established position taken by national tax authorities and national courts is being set aside by the European Commission. Finding that tax advantage is selective based on a legal principle which – in the European Commission’s view – should be applicable in a given legal system but, in fact, cannot be explicitly derived from this legal system also seems inadmissible. Nevertheless, as P. Rossi-Maccanico claims, the selective nature of tax advantage granted in the case at hand arises from the fact that the issuance of the tax rulings has resulted in unjustified narrowing of the scope of a tax system, which is inadmissible in view of the established case-law of the CJEU.⁴² In this author’s view, it is, therefore, not the non-application of the principle of correspondence in itself that has been claimed by the European Commission to constitute a part of the Luxembourg tax system, but the non-conformity with the principle of equal taxation and the principle of single taxation. All in all, in the case in question, the selectivity of tax advantages arises from the overall shape of income tax provisions, which were applied to taxpayers, rather than from the issuance of tax rulings itself. Such an approach makes it possible to assess the case at hand from the point of view of the established case-law of the CJEU concerning the compliance of general taxation decisions made by Member States with the rules on state aid.⁴³ As confirmed by the CJEU in the Gibraltar case, “[...] advantages resulting from a general measure applicable without distinction to all economic operators do not constitute State aid [...]”⁴⁴ Therefore:

[...] a different tax burden resulting from the application of a ‘general’ tax regime is not sufficient on its own to establish the selectivity of taxation [...]. Thus the criteria forming the basis of assessment which are adopted by a tax system must also, in order to be capable of being recognised as conferring selective advantages, be such as to characterise the recipient undertakings, by virtue of the properties which are specific to them, as a privileged category, thus permitting such a regime to be described as favouring ‘certain’ undertakings or the production of ‘certain’ goods [...].⁴⁵

⁴² *Ibidem.*

⁴³ *Ibidem.*

⁴⁴ The judgment of the CJEU of 15 November 2011, European Commission v. Government of Gibraltar, United Kingdom of Great Britain and Northern Ireland and Kingdom of Spain v. European Commission, in joined cases C-106/09 P and C-107/09 P, point 73.

⁴⁵ Gibraltar (C-106/09 P and C-107/09 P), points 103–104.

In the above-mentioned judgement of the CJEU, it was outlined that the selectivity of advantages enjoyed by a certain group of companies was based on the fact that the proposed tax reform “[...] in practice discriminates between companies which are in a comparable situation with regard to the objective of the proposed tax reform, namely to introduce a general system of taxation for all companies established in Gibraltar”.⁴⁶ What is more, it was highlighted that the selectivity of the advantage granted to a certain group of companies was not:

[...] a random consequence of the regime at issue, but the inevitable consequence of the fact that the bases of assessment are specifically designed so that offshore companies, which by their nature have no employees and do not occupy business premises, have no tax base under the bases of assessment adopted in the proposed tax reform.⁴⁷

In the subsequent jurisprudence of the CJEU, it is emphasised that a legal measure which results in granting a tax advantage in principle falls within the scope of the fiscal autonomy of Member States “[...] unless it is established that it is based on discriminatory parameters [...]” as the EU law on State aid is aimed at removing only “[...] the selective advantages from which certain undertakings might benefit to the detriment of others which are placed in a comparable situation [...]”.⁴⁸

In view of the above-mentioned jurisprudence of the CJEU in the area of state aid law, it becomes apparent that the application of certain legal provisions in the area of tax law by which tax advantages are granted only to a certain group of taxpayers may be considered discriminatory and, therefore, inconsistent with EU law on state aid as granting advantages of selective nature. The question, however, arises whether the shape of a tax system which includes legal provisions – which may be exploited in a way constituting tax avoidance – may in itself be considered as allowing for tax advantages of selective nature and, therefore, be inconsistent with EU law on state aid. As pointed out by P. Rossi-Maccanico, tax advantages arising from the complex tax arrangement using a combination of tax measures

⁴⁶ *Ibidem*, point 101.

⁴⁷ *Ibidem*, point 106.

⁴⁸ The judgement of the CJEU of 15 September 2022, *Fossil (Gibraltar) Ltd v. Commissioner of Income Tax*, C-705/20, point 61. See also the judgment of the CJEU of 16 March 2021, *European Commission v. Hungary*, C-596/19 P, point 50, and the judgement of the CJEU of 13 April 2021, *European Commission v. the Republic of Poland*, C-562/19 P, point 44.

may also be considered selective, which was already confirmed by the CJEU in the Lico Leasing case.⁴⁹ It should, however, be expressed that the EU General Court's judgment annulling the European Commission's decision has been repealed by the CJEU on grounds that the EU General Court has not established whether a tax measure in question in the case at hand "[...] by their practical effects introduced differentiated treatment of operators, where the operators which benefited from the tax advantages and those which were excluded from it, were, in view of the objective pursued by that tax system, in a comparable factual and legal situation [...]" but only established that a tax measure in question could not be regarded as selective, because with reference to investors the certain operations "[...] were available, on the same terms, to any undertaking, without distinction".⁵⁰ After repealing the judgement of the EU General Court, the CJEU referred the case back to the General Court for further examination of the pleas put forward by the parties.⁵¹ The subsequent EU General Court's judgement,⁵² which dismissed the actions, was finally set aside and the European Commission's decision was annulled, but the EU General Court annulled the decision of the European Commission only in as much as it designated the economic interest groupings and their investors as the sole recipients of the tax planning scheme in question, thereby upholding the subsequent findings of the European Commission concerning the selective nature of this scheme.⁵³

Consequently, from the analysis conducted above, it can be drawn that in the Engie case, the Luxembourg income tax provisions allowing companies being part of the Engie group for receiving tax advantages may be in themselves selective. Such a finding is, however, distinct from the grounds on which the European Commission's decision had been based initially. Therefore, it should not affect the findings set out in the Opinion

⁴⁹ P. Rossi-Maccanico, *AG Kokott Tries to Bring Clarity...*, pp. 186–188.

⁵⁰ The judgment of the CJEU of 25 July 2018, *European Commission v. Kingdom of Spain, Lico Leasing SA, Pequeños y Medianos Astilleros Sociedad de Reconversión SA*, C-128/16 P, point 71.

⁵¹ *Lico Leasing (C-128/16 P)*, point 105.

⁵² The judgement of the General Court of 23 September 2020, *Kingdom of Spain, Lico Leasing SA, Pequeños y Medianos Astilleros Sociedad de Reconversión, SA v. European Commission*, T-515/13 RENV and T-719/13 RENV.

⁵³ The judgement of the CJEU of 2 February 2023, *Kingdom of Spain, Lico Leasing SA, Pequeños y Medianos Astilleros Sociedad de Reconversión, SA v. European Commission*, C-649/20 P and C-658/20 P.

of the Advocate General in the Engie case that the grounds on which the European Commission had based its decision were inadequate and rooted in however desirable yet fictitious legal system. As has already been indicated above, such a line of reasoning is consistent with the position taken by the Advocate General, who stated that the European Commission's decision and the judgement of the EU General Court concerned the issuance of the tax rulings as individual aid, not the Luxembourg tax law itself. Therefore, the lack of the principle of correspondence in the Luxembourg tax system cannot be part of the subject matter of the dispute.⁵⁴ Thus, as has already been pointed out by the CJEU in the FIAT case, the principle of legality requires that "[...] any obligation to pay tax and all the essential elements defining the substantive features thereof must be provided for by law, the taxable person having to be in a position to foresee and calculate the amount of tax due and determine the point at which it becomes payable [...]"⁵⁵ With respect to the above, it seems inadequate from the point of view of the principle of legality that the powers are given to the European Commission to set aside previous decisions of the tax authorities of Member States based on a desirable legal standard, even if it assures a higher level of protection against aggressive tax planning as well as against tax competition between Member States, yet cannot be derived from the national legal system of a given Member State.

5. THE CJEU JUDGMENT OF 5 DECEMBER 2023 IN ENGIE AND REMARKS ON ITS FINDINGS

In its judgment of 5 December 2023, the CJEU set aside the General Court's judgment of 12 May 2021 based on the fact that the General Court had erred in considering as correct the Commission's findings as regards the reference framework, the distortion from which the granting of tax advantage by Luxembourg tax authorities allegedly was.

Firstly, the CJEU stated that the General Court had failed to properly determine that the reference framework was appropriate legal provisions of the Luxembourg's income tax system, derogation from which the issuance of tax rulings for entities being part of the Engie group was. The General Court, following the Commission's findings, has departed from the

⁵⁴ Opinion (C-454/21 P and C-451/21 P), points 125–126.

⁵⁵ FIAT (C-885/19 P and C-898/19 P), point 97.

literal interpretation of the relevant legal provisions of the tax system in question and found that there is a link of conditionality between Article 164 and Article 166 of the Luxembourg's Income Tax Act, which was pivotal for the determination that the tax rulings in question indeed derogated from the reference framework. The CJEU confirmed that the determination of the reference framework for the purpose of applying Article 107(1) TFEU requires that the Commission accepts the interpretation of the relevant provisions of national law given by a given Member State provided that such an interpretation is compatible with the wording of these provisions as well as the Commission may set aside such an interpretation based on the fact that there is a reliable and consistent evidence that another interpretation prevails in the case-law or the administrative practice of the Member State.⁵⁶ Nevertheless, while it is admissible to depart from the literal interpretation of the relevant legal provisions of the Luxembourg's tax system, the CJEU noted that the General Court, following the Commission's findings, had misinterpreted the wording of the sentences cited from the correspondence exchanged during the proceedings by taking them out of context, as well as the wording of the relevant administrative opinion by applying the purposive interpretation of the provisions in question, for which there was no ground either in the wording of the legislation itself or in the wording of other documentation.⁵⁷ Therefore, the CJEU has stated that while the reference framework had not been properly determined, it is not necessary to further examine whether the derogation from the reference framework was assessed in the proper manner.

Secondly, the CJEU also stated that the determination of reference framework comprising the relevant provisions of Luxembourg's tax system on the abuse of law had also not been done in a proper manner. The CJEU emphasised that a legal provision intended to prevent abuse in tax matters is general in nature and, therefore, may be applied in a very wide range of contexts and situations.⁵⁸ Therefore, it is required that the Commission's assessment that the non-application of such a provision by tax authorities led to the selective advantage granted to a taxpayer cannot be done unless such a non-application departs from the national case-law or administrative practice concerning the interpretation of such a provision. The CJEU

⁵⁶ Engie (C-454/21 P and C-451/21 P), points 120–121.

⁵⁷ *Ibidem*, points 129–132.

⁵⁸ *Ibidem*, point 153.

pointed out that the opposite approach would indeed give powers to the Commission, such as being able to define what the correct application of a provision on the abuse of tax law is, which would exceed those conferred on it by the Treaties in the field of state aid review. In the CJEU's view, such an approach would be incompatible with the fiscal autonomy of the Member States in the field of direct taxation in areas that have not been harmonised.⁵⁹ Notwithstanding the above-mentioned right to assess the non-application of provisions on the abuse of law while taking into consideration the administrative practice as well as the relevant case-law concerning the provision in question, the CJEU stated that in the case in question the General Court, following the Commission's findings, failed to properly interpret the provision on the abuse of law, concluding that the Commission was not required to take into account the administrative practice of Luxembourg's tax authorities related to the interpretation on the provision on the abuse of law, based on the fact that the provision did not give rise to any difficulties in interpretation. Although the Commission had referred to the circular from Luxembourg's tax authorities as well as to the judicial practice in Luxembourg, there have been no grounds to not take into account the administrative practice of Luxembourg's tax authorities, which in the issued tax rulings had departed from their own practice concerning the comparable transactions to those at issue.⁶⁰

Having set aside the General Court's judgment, the CJEU deemed it possible to give final judgment on the matter and annulled the Commission's decision.⁶¹

Although the CJEU's judgment in the Engie case is corresponding in its conclusions to the recommendations given by Advocate General Kokott in her Opinion, the grounds upon which the judgment was based are somewhat different. Especially, in the Advocate General's view, the state aid assessment should be performed only in cases where an error in the interpretation of national law is obvious; in any other case the review should not be done, whilst, in the CJEU's view, the Commission may depart from the literal interpretation of the national legal provisions only inasmuch as there is a reliable and consistent evidence that another interpretation prevails in case-law or in the administrative practice of a given Member

⁵⁹ *Ibidem*, point 155.

⁶⁰ *Ibidem*, points 156–160.

⁶¹ *Ibidem*, points 161–186.

State.⁶² All in all, the Commission is not granted the right to interpret the legal provisions of the national legal system of Member States in isolation from the formed interpretation reflected not only in the literal wording of the national legal provisions in question, but especially in the case-law and administrative practice of these Member States. Unfortunately, neither the Opinion of Advocate General Kokott nor the CJEU's judgment in the Engie case provide an explicit answer to the question about what the prerequisites of the Commission are as regards the interpretation of the legal provisions of the national legal system of a given Member State when there is no administrative practice or case-law in the matter, which would be the case when the provisions in question were newly enacted. It should, however, be borne in mind that the CJEU may have limited the attempts at the purposive interpretation of the legal provisions of a national legal system, reviewing the accuracy of the interpretation performed by the Commission and the General Court as regards the relevant provision of Luxembourg's income tax system. The CJEU rejected the purposive interpretation of the relevant provision of Luxembourg's income tax system and the attempt to depart from their literal wording inasmuch as the purpose of these provisions that the Commission and the General Court attempted to attribute to the provisions in question could not be derived both from the wording of these provisions as well as from other documents, including documents from Luxembourg's tax administration concerning the interpretation of the provisions.⁶³

Moreover, it should be remembered that although the CJEU restricted the Commission's powers in interpreting national legal provisions, the judgment did not disregard the possibility to review the application of national provisions on the abuse of law from the point of view of their conformity with the EU provisions on state aid. Likewise, the non-application of national general anti-avoidance rules can also in certain situations be considered as selective and, therefore, infringe the EU law on state aid. It is surely necessary to agree with such findings, especially with regard to the non-application of national general anti-avoidance rules. There is a risk of granting tax advantages of this kind only to certain taxpayers whilst applying national general anti-avoidance rules to other taxpayers who are in a comparable legal and factual situation.

⁶² *Ibidem*, points 120–121.

⁶³ *Ibidem*, points 129–130.

This is because of the character of general anti-avoidance rules, which grant tax authorities a wide margin of discretion in finding whether a certain business arrangement meets the conditions set out in the provisions in question and, therefore, constitutes impermissible tax advantage.

6. CONCLUSIONS

As is apparent from the above considerations, the CJEU's judgment in the *Engie* case is of importance in ensuring the fiscal autonomy of the Member States, including Poland. Along with the CJEU's judgment in the *Fiat* case, referred to above, it forms part of a wider line of the CJEU's jurisprudence, which states that the reference framework upon which the findings of the European Commission are based as regards the selectivity of advantages granted to taxpayers should explicitly be derived from the national tax system. It considers both reviewing the non-application of national general anti-avoidance rules and the possible non-application of any legal principle applicable in the area of tax law. These findings are of tantamount importance to the maintenance of the fiscal autonomy of Member States, including Poland, in the areas which have not been harmonised in as much as the CJEU restricted the Commission's autonomy to interpret the national legal provisions in isolation from the national interpretation of these provisions, performed by national tax authorities and jurisprudence. In particular, the attempts to interpret national tax provisions according to certain uncodified international tax law principles have been rejected unless such principles cannot be derived from the national tax system itself.

It should, however, be borne in mind that the above findings do not undermine the fact that according to the well-established jurisprudence of the CJEU tax provisions in themselves, granting certain tax advantages may be considered selective because of their discriminatory nature. In its judgment in the *Engie* case, the CJEU explicitly recalled their previous judgment in the *Gibraltar* case, also referred to above, stating that there may be a possibility of finding that "the reference framework itself, as it results from national law, is incompatible with EU law on State aid, since the tax system at issue has been configured according to manifestly discriminatory parameters intended to circumvent that law [...]".⁶⁴ Therefore, the CJEU's judgment in the *Engie* case cannot be read as, for example, allowing for

⁶⁴ *Ibidem*, points 112–114.

selective advantageous treatment of a certain group of taxpayers, if there are no grounds for their preferential tax treatment by the national tax system. It can be said that the CJEU confirms that the national tax systems indeed may be reviewed in the light of state aid as to whether the provisions of national tax system giving preferential tax treatment are consistent with the provisions on state aid. All in all, although the findings of the CJEU in its judgment in the Engie case give rise to preserve greater legal certainty for taxpayers of the Member States, including Poland as regards the decisions made by national tax authorities and jurisprudence as well as to respect the principle of legitimate expectations, it should be borne in mind that the possibility of reviewing the national tax law provisions as regards their confinement with the provisions on state aid imposes further restrictions on these principles. Nevertheless, from the point of view of the principle of legal certainty and the principle of legitimate expectations, such an approach should be evaluated as less likely to violate such principles in comparison to assessing the already performed taxpayer's activities and granted tax advantages, because it ensures that the national legal provisions are enacted as not prone to exploitation in aggressive tax planning schemes from the very beginning.

BIBLIOGRAPHY

- De Broe L., Massant M., *The General Court's Judgment in Engie: The Non-application of a National GAAR Confers State Aid*, "EC Tax Review" 2022, no. 1, <https://doi.org/10.54648/ECTA2022002>
- Dourado A.P., *The FIAT Case and the Hidden Consequences*, "Intertax" 2023, no. 1, <https://doi.org/10.54648/TAXI2023015>
- Englisch J., *State Aid Prohibition: The New GAAR in Town*, "EC Tax Review" 2021, no. 4, <https://doi.org/10.54648/ECTA2021016>
- Rossi-Maccanico P., *AG Kokott Tries to Bring Clarity to the Selectivity Test for Individual Tax Rulings*, "EC Tax Review" 2023, no. 4, <https://doi.org/10.54648/ECTA2023023>

Adam Mariański* 

FUNDACJA RODZINNA A UNIKANIE OPODATKOWANIA

Streszczenie. Ustawa o fundacji rodzinnej wprowadziła do polskiego porządku prawnego nowy rodzaj osoby prawnej. Co do zasady fundacja rodzinna jest podatnikiem podatku dochodowego od osób prawnych, który jednak jest zwolniony podmiotowo. Zwolnienie to nie dotyczy dochodów z tytułu niedozwolonej działalności gospodarczej, a także od niektórych dochodów (przychodów) z najmu. Dodatkowo fundacja jest podatnikiem, a nie płatnikiem z tytułu wypłaty świadczeń na rzecz beneficjentów. Celem artykułu jest analiza obowiązujących rozwiązań prawnych, a tym samym możliwości unikania opodatkowania z wykorzystaniem fundacji rodzinnej, zwłaszcza w kontekście celu ustawy o fundacjach rodzinnych. Pozwoli to także sformułować wnioski *de lege ferenda* co do zakresu zwolnienia podmiotowego.

Słowa kluczowe: fundacja rodzinna, podatki dochodowe, unikanie opodatkowania, firmy na pokolenia

* Doktor habilitowany, profesor UŁa, dyrektor Centrum Myśli Podatkowej Uczelni Łazarskiego, doradca podatkowy, doradca rodzinny w Kancelarii Mariański Group, e-mail: a.marianski@lazarski.pl, <https://orcid.org/0000-0001-8690-9351>

FAMILY FOUNDATION AND TAX AVOIDANCE

Summary. The Family Foundation Act introduced a new type of legal person into the Polish legal system. In principle, a family foundation is a taxpayer of corporate income tax, which is, however, exempt from taxation. This exemption does not apply to income from unauthorized business activities, as well as from certain income (revenues) from rental. Additionally, the foundation is a taxpayer, not a payer, in respect of the payment of benefits to beneficiaries. The aim of the article is to analyze the applicable legal solutions, and thus the possibilities of tax avoidance using a family foundation, especially in the context of the purpose of the Family Foundation Act. This will also allow for the formulation of *de lege ferenda* conclusions regarding the scope of the exemption from taxation.

Keywords: family foundation, income taxes, tax avoidance, companies for generations

1. WPROWADZENIE

Ustawa z dnia 26 stycznia 2023 r. o fundacji rodzinnej¹ weszła w życie 22 maja 2023 roku. Konsultacje społeczne dotyczące konieczności wprowadzenia tej instytucji trwały kilka lat. Jednak ostatecznie prace legislacyjne przebiegły bardzo szybko, od nowego rządowego projektu z 22 listopada 2022 r. do wejścia w życie ustawy minęło bowiem zaledwie 6 miesięcy. Warto przy tym podkreślić, że procedowany projekt znacząco odbiegał od pierwotnych projektów poddanych konsultacjom społecznym². Jak się wydaje, miało to znaczący wpływ na jakość uchwalonej regulacji³.

W kontekście zakresu badawczego niniejszej publikacji niezbędne jest zwrócenie uwagi na szybką interwencję ustawodawcy z obawy przed wykorzystywaniem fundacji rodzinnej do unikania opodatkowania. Jeszcze w okresie *vacatio legis* została dokonana nowelizacja ustawy, mająca na celu głównie wprowadzenie zmian zapobiegających unikaniu opodatkowania⁴. Wprowadzono nowe rozwiązania dotyczące tzw. ukrytych zysków oraz

¹ Dz.U. poz. 326 – dalej u.f.r.

² Zob. szerzej: A. Mariański, *Fundacja rodzinna – nowy podatnik podatku dochodowego od osób prawnych*, „Kwartalnik Prawa Podatkowego” 2024, nr 2, s. 51–71.

³ A. Kappes, *Długo oczekiwane dobrodziejstwo czy legislacyjny bubel? Kilka uwag o fundacji rodzinnej*, „Przegląd Prawa Handlowego” 2023, nr 12, s. 7–12; A. Mariański, *Działalność gospodarcza fundacji rodzinnej – analiza krytyczna*, „Przegląd Ustawodawstwa Gospodarczego” 2025, nr 1, s. 18–23.

⁴ Ustawa z dnia 14 kwietnia 2023 r. o zmianie ustawy o funduszach inwestycyjnych i zarządzaniu alternatywnymi funduszami inwestycyjnymi, ustawy o obligacjach, ustawy o Bankowym Funduszu Gwarancyjnym, systemie gwarantowania depozytów oraz przymusowej restrukturyzacji oraz niektórych innych ustaw (Dz.U. poz. 825).

określono skutki podatkowe odmowy rejestracji fundacji lub braku złożenia stosownego wniosku w terminie 6 miesięcy od jej zawiązania. Można zatem przyjąć, że mamy do czynienia ze szczególnymi klauzulami przeciw unikaniu opodatkowania.

Nie ma potrzeby omawiać szeroko zagadnień związanych z przyczynami wprowadzenia tej nowej instytucji, czyli budowy firmy wielopokoleniowej⁵ (sukcesji biznesu⁶). Jednak cel fundacji rodzinnej określony w art. 2 u.f.r., czyli gromadzenie mienia, zarządzanie nim w interesie beneficjentów oraz spełnianie świadczeń na rzecz beneficjentów, będzie miał kapitalne znaczenie dla oceny podejmowanych czynności w kontekście unikania opodatkowania.

W jednej z poprzednich publikacji szeroko omówiłem zagadnienia związane ze statusem fundacji rodzinnej jako podatnika podatku dochodowego od osób prawnych⁷. W niniejszym artykule dokonam analizy obowiązujących regulacji, zwłaszcza możliwości wykorzystywania zwolnienia podmiotowego do unikania opodatkowania. Niezbędne jednak jest zwrócenie uwagi na szerszy kontekst, dotyczący w szczególności opodatkowania spadków i darowizn oraz różnych rozwiązań dotyczących dochodów (przychodów) osób fizycznych.

Analiza unikania opodatkowania z wykorzystaniem fundacji rodzinnej musi uwzględniać regulacje, zgodnie z którymi obowiązek podatkowy tej osoby prawnej dotyczy dwóch różnych obszarów jej funkcjonowania. Pierwszy to działalność fundacji rodzinnej, a tym samym zwolnienie lub opodatkowanie jej dochodów. Drugi dotyczy statusu tego podmiotu jako podatnika podatku dochodowego od osób prawnych z tytułu wypłaty świadczeń na rzecz beneficjentów. Jednak dopiero łączna analiza obowiązków podatkowych pozwala na udzielnie odpowiedzi w zakresie analizowanego problemu badawczego.

2. ZWOLNIENIE PODATKOWE

Fundacja rodzinna jako osoba prawna jest podatnikiem podatku dochodowego od osób prawnych, również na etapie działania jako fundacja rodzinna w organizacji. Jednak co do zasady jest zwolniona podmiotowo,

⁵ A. Mariański, *Budując dla pokoleń*, Warszawa 2021.

⁶ Szerzej: *Sukcesja biznesu, czyli jak zadbać o bezpieczeństwo przedsiębiorstwa i rodziny*, red. A. Mariański, Gdańsk 2016.

⁷ A. Mariański, *Fundacja rodzinna...*

co wynika z brzmienia art. 6 ust. 1 pkt 25 ustawy z dnia 15 lutego 1992 r. o podatku dochodowym od osób prawnych⁸. Zwolnienie to nie dotyczy jednak działalności innej niż tzw. dozwolona działalność gospodarcza, określona w art. 5 u.f.r., o czym szerzej poniżej.

W pierwszej kolejności należy odnieść się do twierdzenia, że ulga bądź zwolnienie podatkowe jest jakimś wyjątkiem. Nie ma wątpliwości, że mogą one być elementem konstrukcyjnym podatku, np. nieobligatoryjnym⁹. Tym samym nie są one koniecznymi elementami normy prawnopodatkowej, co oznacza, że stanowią ważny, ale niesamoistny element tej normy¹⁰. Z chwilą wprowadzenia ulgi bądź zwolnienia stają się one jednak dodatkowymi elementami konstrukcyjnymi podatku, który wpływa na wysokość ciężaru podatkowego. Jeżeli więc ustawodawca zdecydował się wprowadzić dane zwolnienie bądź ulgę, to kształtują one obowiązek podatkowy tak jak inne elementy konstrukcyjne podatku.

Drugą kwestią wartą rozważenia jest traktowanie ulg i zwolnień jako odstępstwa od zasady powszechności opodatkowania. Rzecz jasna, w szerokim rozumieniu powszechności opodatkowania, czyli w sytuacji, gdy wszyscy podatnicy płacą daniny dokładnie w takim stopniu, jak określają to ustawy podatkowe, nie mamy do czynienia z żadnym odstępstwem od zasady powszechności opodatkowania¹¹. Mamy natomiast do czynienia z odstępstwem od zasady powszechności opodatkowania w wąskim rozumieniu, czyli dotyczącym danego podatku¹². W wielu sytuacjach istnieje silne uzasadnienie dla zwolnień stanowiących odstępstwo od zasad równości i powszechności opodatkowania¹³. Zwłaszcza w przypadku zwolnień mających charakter stymulacyjny ustawodawca poświęca zasadę równości opodatkowania na rzecz innych wartości¹⁴.

⁸ Dz.U. z 2022 r., poz. 2587 ze zm. – dalej: u.p.d.o.p.

⁹ W. Nykiel, *Ulg i zwolnienia w konstrukcji prawnej podatku*, Warszawa 2002, s. 19; M. Kalinowski, *Granice legalności unikania opodatkowania w polskim systemie podatkowym*, Toruń 2001, s. 68.

¹⁰ W. Nykiel, *Zwolnienia i ulgi podatkowe a konstrukcja podatku (wybrane zagadnienia)*, [w:] *Księga pamiątkowa ku czci prof. Apoloniusza Kosteckiego. Studia z dziedziny prawa podatkowego*, Toruń 1998, s. 179.

¹¹ *Idem*, *Ulg...*, s. 77–78.

¹² *Ibidem*.

¹³ A. Mariański, *(Nie)sprawiedliwy polski podatek dochodowy od osób fizycznych*, Warszawa 2021, s. 328 i nast.

¹⁴ B. Brzeziński, *Glosa do wyroku SN z 7.05.1997, III RN 22/97*, „Przegląd Orzecznictwa Podatkowego” 2000, nr 2, s. 189.

Podsumowując rozważania dotyczące charakteru zwolnień podatkowych, należy stwierdzić, że zwolnienia podatkowe są elementem konstrukcyjnym podatku i w tym znaczeniu nie ma podstaw do uznania ich wyjątkowego charakteru. Jednocześnie nie ma argumentacji za prowadzeniem szczególnej wykładni dotyczącej zwolnień podatkowych.

Rozważając zatem zakres zwolnienia podatkowego fundacji, należy zawsze pamiętać o celu określonym w art. 2 ust. 1 u.f.r. – fundacja rodzinna jest osobą prawną utworzoną w celu gromadzenia mienia, zarządzania nim w interesie beneficjentów oraz spełniania świadczeń na rzecz beneficjentów. Dlatego przychody z tytułu gromadzenia mienia, ale także zarządzania nim są co do zasady zwolnione od opodatkowania. Dopiero wypłata świadczeń do beneficjentów skutkuje powstaniem obowiązku podatkowego w podatku dochodowym od osób prawnych¹⁵. Tak określony cel fundacji determinuje zasady wykładni systemowej zwolnienia podmiotowego, co należy także uwzględnić w badaniu poszczególnych czynności mających na celu unikanie opodatkowania.

W tym miejscu należy jedynie zasygnalizować, że zakres wyłączenia dotyczący działalności gospodarczej budzi poważne wątpliwości interpretacyjne. W tym temacie odsyłam do innych publikacji¹⁶, choć w pewnym zakresie wróć do tego zagadnienia, aby dokonać odpowiedniej analizy przedmiotu badawczego artykułu. Warto jednak podkreślić, że nie każda czynność skutkująca powstaniem przychodu dla fundacji może być traktowana jako działalność gospodarcza. Artykuł 5 ust. 1 u.f.r. wyraźnie określa, że fundacja rodzinna może wykonywać działalność gospodarczą w rozumieniu art. 3 ustawy z dnia 6 marca 2018 r. – Prawo przedsiębiorców¹⁷. Zgodnie z tym przepisem działalnością gospodarczą jest działalność, która ma łącznie cztery cechy:

- 1) jest działalnością zarobkową;
- 2) jest zorganizowana;
- 3) jest wykonywana w sposób ciągły;
- 4) jest wykonywana we własnym imieniu.

¹⁵ Szerzej: A. Mariański, *Podatki w fundacji rodzinnej*, „Przegląd Podatkowy” 2023, nr 8, s. 29–37.

¹⁶ A. Kappes, *Długo oczekiwane dobrodziejstwo...*, s. 7–12; A. Mariański, *Działalność gospodarcza...*; *idem*, *Fundacja rodzinna...*, s. 51–71; *Fundacja rodzinna. Aspekty prawne i podatkowe. Komentarz*, red. P. Tomczykowski, Warszawa 2023, s. 17–33.

¹⁷ Dz.U. z 2021 r., poz. 162 i 2105 oraz z 2022 r., poz. 24, 974 i 1570.

Brak którejkolwiek z wymienionych w ustawie cech oznacza, że dana działalność nie może być zakwalifikowana do kategorii działalności gospodarczej. Przykładowo gromadzenie mienia w celu zaspokajania potrzeb prywatnych beneficjentów taką działalnością nie będzie.

Z działalnością ciągłą będziemy mieć do czynienia, gdy występuje stabilność podejmowanej działalności. Jej przeciwieństwem będzie działalność chwilowa lub okazjonalna¹⁸. Tym samym nie każda incydentalna działalność podejmowana przez fundację rodzinną, np. zbycie składnika majątku, to działalność gospodarcza¹⁹. Z tych względów warto już w tym miejscu zaznaczyć, że nawet w przypadku spełnienia negatywnej przesłanki wynikającej z poszczególnych punktów określonych w ust. 1 art. 5 u.f.r., ale niewypełnienia przesłanek do uznania określonej działalności za działalność gospodarczą, nie dojdzie do utraty zwolnienia podatkowego (np. incydentalne zbycie nieruchomości, nawet gdy została nabyta wyłącznie w celu zbycia – zamiany na inną).

Dodatkowo warto zwrócić uwagę na *ratio legis* ust. 3 art. 5 u.f.r., zwłaszcza w kontekście zarzutu unikania opodatkowania. Zgodnie z jego brzmieniem przepis ust. 1 pkt 1 u.f.r. nie dotyczy praw wynikających z przystąpienia do podmiotów, o których mowa w ust. 1 pkt 3 u.f.r., i uczestnictwa w tych podmiotach oraz składników mienia, o których mowa w ust. 1 pkt 4 u.f.r. Tym samym zbycie tych składników mienia jest zwolnione z podatku dochodowego, nawet jeżeli zostały one nabyte wyłącznie w celu zbycia. Jeżeli zatem fundacja przykładowo nabywa akcje w obrocie giełdowym wyłącznie w celu ich zbycia z zyskiem, to taki dochód korzysta ze zwolnienia podatkowego.

Prawidłowa wykładnia ust. 3 art. 5 u.f.r. ma także znaczenie dla oceny, czy podejmowane przez fundację czynności mają na celu unikanie opodatkowania, co zostanie szerzej omówione w dalszej części opracowania.

3. POWSTANIE OBOWIĄZKU PODATKOWEGO

Obowiązek podatkowy fundacji rodzinnej powstaje w wyniku wielu różnych zdarzeń skutkujących powstaniem przychodu. Po pierwsze – w przypadku prowadzenia działalności gospodarczej wykraczającej poza zakres preferowanej działalności, a stawka podatku dochodowego od osób prawnych

¹⁸ A. Nowak-Piechota, *Pojęcie działalności gospodarczej*, [w:] *Opodatkowanie działalności gospodarczej w Polsce*, red. A. Mariański, Warszawa 2016, s. 13–14.

¹⁹ M. Jamroży, H. Godusławski, *Opodatkowanie fundacji rodzinnej w Polsce*, „Monitor Podatkowy” 2023, nr 2, s. 16–17.

w odniesieniu do dochodów z takiej działalności wynosi 25% (art. 24r u.p.d.o.p.). Działalność poza określonym powyżej zakresem jest więc nie tyle zakazana, ile podlega opodatkowaniu podatkiem dochodowym od osób prawnych z zastosowaniem swoistej „sankcyjnej” stawki tego podatku.

Ustawodawca zdecydował znacząco ograniczyć zakres zwolnienia w zakresie dochodów z wynajmu. Co do zasady dochody fundacji rodzinnej z najmu, dzierżawy lub innej umowy o podobnym charakterze są zwolnione z podatku dochodowego od osób prawnych. Jednak zwolnienie podmiotowe nie ma zastosowania do podatku, o którym mowa w art. 24b u.p.d.o.p. – to jest tzw. minimalnego podatku od przychodów z budynków. Podatek ten został wprowadzony w celu wyeliminowania braku opodatkowania dochodów z najmu. Oznacza to, że fundacje rodzinne, które posiadają środki trwałe w postaci budynków położonych na terytorium RP i oddanych w całości albo w części do użytkowania na podstawie umowy najmu, dzierżawy lub innej umowy o podobnym charakterze, o wartości początkowej powyżej 10 mln zł, będą zobowiązane do uiszczenia tej daniny.

Ponadto zwolnienie fundacji rodzinnej nie ma zastosowania do osiąganych przez nią przychodów z najmu, dzierżawy lub innej umowy o podobnym charakterze, której przedmiotem jest przedsiębiorstwo, zorganizowana część przedsiębiorstwa lub składniki majątku służące prowadzeniu działalności przez beneficjenta, fundatora lub podmiot powiązany w rozumieniu art. 11a ust. 1 pkt 4 u.p.d.o.p. z fundacją rodzinną, beneficjentem lub fundatorem, przy czym wielkość udziałów i praw, o których mowa w art. 11a ust. 2 pkt 1 u.p.d.o.p., wynosi co najmniej 5% (art. 6 ust. 8 u.p.d.o.p.). W takiej sytuacji podatek dochodowy jest płacony na zasadach ogólnych od uzyskanego dochodu, według stawki 19%.

Zwolnienie w podatku dochodowym od osób prawnych nie dotyczy także przekazanego lub postawionego do dyspozycji przez fundację rodzinną bezpośrednio lub pośrednio:

- 1) świadczenia, o którym mowa w art. 2 ust. 2 u.f.r.;
- 2) mienia przekazywanego w związku z rozwiązaniem fundacji rodzinnej;
- 3) świadczenia w postaci ukrytych zysków.

Podatek dochodowy od osób prawnych wynosi w takiej sytuacji 15% podstawy opodatkowania. Podstawę opodatkowania stanowi przychód odpowiadający wartości przekazanego świadczenia lub mienia przekazanego w związku z rozwiązaniem.

Wypłata świadczeń beneficjentom podlega opodatkowaniu podatkiem dochodowym od osób prawnych bez względu na to, do której grupy zalicza

się beneficjent. Zastosowano tu konstrukcję, w której wypłata środków do beneficjentów generuje obowiązek podatkowy w podatku dochodowym od osób prawnych. Jest to rozwiązanie zbliżone do tego stosowanego w mechanizmie tzw. estońskiego podatku dochodowego, czyli odroczenie podatku do czasu wypłaty świadczenia. Nie ma zatem potrzeby badania, czy odbiorca jest rezydentem podatkowym innego państwa, a tym samym czy powstanie obowiązek pobrania podatku u źródła. Zapewnia to proste rozliczenie podatkowe świadczeń dla beneficjentów.

W kontekście unikania opodatkowania warto zwrócić uwagę, że podatkiem dochodowym od osób prawnych są opodatkowane nie tylko świadczenia na rzecz beneficjentów oraz mienie otrzymane w związku z rozwiązaniem fundacji, ale także świadczenia z tytułu ukrytych zysków. Przez takie świadczenia rozumie się:

- 1) odsetki, prowizje, wynagrodzenia i inne opłaty od jakiegokolwiek rodzaju pożyczki udzielonej fundacji rodzinnej przez beneficjenta, fundatora lub podmiot powiązany z beneficjentem, fundatorem lub fundacją rodzinną;
- 2) darowizny lub inne nieodpłatne lub częściowo odpłatne świadczenia, inne niż świadczenia, o których mowa w art. 2 ust. 2 u.f.r., przekazane, bezpośrednio lub pośrednio, na rzecz beneficjenta, fundatora, podmiotu powiązanego z beneficjentem, fundatorem lub fundacją rodzinną;
- 3) świadczenia na rzecz beneficjenta, fundatora lub podmiotu powiązanego z beneficjentem, fundatorem lub fundacją rodzinną z tytułu:
 - a) usług doradczych, księgowych, badania rynku, usług prawnych, usług reklamowych, zarządzania i kontroli, przetwarzania danych, usług rekrutacji pracowników i pozyskiwania personelu, gwarancji i poręczeń oraz świadczeń o podobnym charakterze,
 - b) wszelkiego rodzaju opłat i należności za korzystanie lub prawo do korzystania z praw lub wartości, o których mowa w art. 16b ust. 1 pkt. 4–7 u.p.d.o.p.;
- 4) różnicę między wartością rynkową transakcji określoną zgodnie z art. 11c u.p.d.o.p. a ustaloną ceną tej transakcji – w przypadku innych niż określone w pkt 3 transakcji między fundacją rodzinną a beneficjentem, fundatorem, podmiotem powiązany z beneficjentem, fundatorem lub fundacją rodzinną;
- 5) pożyczkę udzieloną przez fundację rodzinną beneficjentowi w tej części, która podlegała zwrotowi w danym roku podatkowym i nie została zwrócona do dnia upływu terminu złożenia deklaracji, za ten rok podatkowy;

- 6) pożyczkę udzieloną przez fundację rodzinną beneficjentowi na okres co najmniej 10 lat albo na okres krótszy niż 10 lat, jeżeli ostateczny termin obowiązywania umowy wyniósł co najmniej 10 lat.

Powyższe regulacje mają na celu zapobieganie unikaniu opodatkowania poprzez dokonywanie czynności, które zmierzają do wypłaty świadczeń dla beneficjentów na innej podstawie niż świadczenia określone w art. 2 u.f.r. W szczególności warto zwrócić uwagę na pożyczki, których maksymalny termin spłaty musi być krótszy niż 10 lat. Dotyczy to jednak wyłącznie pożyczek na rzecz beneficjentów, a nie spółek zależnych. Dodatkowo wszystkie transakcje między podmiotami powiązаныmi powinny być dokonywane według wartości rynkowych, w innym bowiem wypadku wypłacona przez fundację nadwyżka nad taką wartość będzie traktowana jako ukryty zysk, a tym samym będzie skutkowała powstaniem obowiązku podatkowego. Zmiany te mają zatem charakter szczególnych regulacji zapobiegających unikaniu opodatkowania²⁰.

Wydaje się, że ewentualne zmiany regulacji podatkowych powinny dotyczyć takich szczegółowych rozwiązań, a nie ograniczania, a nawet eliminowania głównego celu konstrukcji podatkowych. Podstawowym rozwiązaniem powinno być w dalszym ciągu zwolnienie podatkowe wszystkich dochodów związanych z pomnażaniem kapitału, a opodatkowanie powinno mieć miejsce dopiero w momencie wypłaty świadczeń dla beneficjentów (także w naturze).

4. OPODATKOWANIE BENEFICJENTÓW

Dokonując analizy unikania opodatkowania, konieczne jest ustalenie łącznego obciążenia wypłat świadczeń z fundacji. Nie budzi bowiem zastrzeżeń podstawowe założenie podatkowe, czyli zwolnienie podmiotowe fundacji, jako zgodne z celem ustawy. Jeżeli jednak mam mieć do czynienia z wystąpieniem przesłanek do zastosowania klauzuli przeciw unikaniu opodatkowania, to niezbędne jest porównanie łącznych obciążeń podatkowych transferu świadczeń do beneficjentów. Z tych względów krótko wskażę na opodatkowanie podatkiem dochodowym od osób fizycznych.

Zgodnie z art. 20 ust. 1g ustawy z dnia 26 lipca 1991 r. o podatku dochodowym od osób fizycznych²¹ wypłata świadczenia dla beneficjenta

²⁰ A. Mariański, *Podatki...*, s. 32.

²¹ Dz.U. z 2022 r., poz. 2647 ze zm.

skutkuje, poza omówionymi wcześniej skutkami w podatku dochodowym od osób prawnych, także opodatkowaniem na poziomie osoby fizycznej w podatku dochodowym od osób fizycznych. Dotyczy to otrzymanego lub postawionego do dyspozycji przez fundację rodzinną:

- 1) świadczenia, o którym mowa w art. 2 ust. 2 u.f.r.;
- 2) mienia przekazywanego w związku z rozwiązaniem fundacji rodzinnej.

Wartość przekazanego świadczenia jest zaliczana do przychodów osoby fizycznej z innego źródła i podlega co do zasady opodatkowaniu podatkiem w wysokości 10% lub 15% osiągniętego przychodu. W przypadku takiego rozliczenia mamy do czynienia z podwójnym, w sensie ekonomicznym, opodatkowaniem. Poza zapłaconym przez fundację rodzinną 15-procentowym podatkiem dochodowym od osób prawnych osoba otrzymująca dane przysporzenie jest podatnikiem, na którym ciąży podatek dochodowy od osób fizycznych według stawki 10% lub 15%. Podatek ten ma przy tym charakter zryczałtowany – pobiera się go bez pomniejszania przychodu o koszty uzyskania (art. 30 ust. 1 pkt 17 u.p.d.o.f.). Płatnikiem w takim wypadku jest fundacja rodzinna (art. 41 ust. 4 u.p.d.o.f.).

Wysokość podatku dochodowego od osób fizycznych jest uzależniona od stopnia pokrewieństwa. Wyniesie on 10% przychodów uzyskanych przez osobę będącą w stosunku do fundatora zaliczaną do I lub II grupy podatkowej w rozumieniu przepisów ustawy z dnia 28 lipca 1983 r. o podatku od spadków i darowizn²², a 15% dla pozostałych osób. Należy przy tym dodać, że dla tzw. zerowej grupy podatkowej (art. 4a u.p.s.d.) ustawa o podatku dochodowym od osób fizycznych przewiduje zwolnienie z opodatkowania (art. 21 ust. 1 pkt 157 u.p.d.f.). Dla najbliższej rodziny wystąpi zatem jednokrotne opodatkowanie na poziomie podatku fundacji.

Należy jednak pamiętać, że dla obydwu rodzajów podatków podstawą opodatkowania jest przychód, a nie dochód. Nie uwzględnia się zatem żadnych kosztów uzyskania przychodów, co ma doniosłe znaczenie dla ewentualnej oceny unikania opodatkowania.

5. OBOWIĄZUJĄCE REGULACJE PODATKOWE – SPRZECZNOŚĆ Z CELEM USTAWY

Zgodnie z podstawowym celem ustawy fundacja rodzinna powinna gromadzić majątek rodzinny, aby go bezpodatkowo pomnażać (zarządzać nim), a następnie realizować świadczenia na rzecz beneficjentów. W tym

²² Dz.U. z 2021 r., poz. 1043 ze zm. – dalej u.p.s.d.

kontekście najlepiej, gdyby był to cały majątek fundatorów, aby służył wielu pokoleniom, jednocześnie zapobiegając sporom, zwłaszcza związanym z zachowkami. Warto wskazać, że po 10 latach od wniesienia majątku do fundacji, nie stosuje się już regulacji dotyczących spadkobrania ustawowego, w tym zwłaszcza prawa do zachowku²³. Jednym z najważniejszych celów fundacji rodzinnej jest także zapobieganie sporom majątkowym, które mogą prowadzić do destrukcji biznesu i samej rodziny.

Uwzględniając powyższe cele ustawy o fundacji rodzinnej, przepisy podatkowe powinny zachęcać, a w najgorszym razie być neutralne w odniesieniu do wnoszenia i wykorzystania majątku prywatnego. Jednak obowiązujące regulacje nie zawsze spełniają te postulaty.

Po pierwsze, nie jest możliwe przenoszenie wszystkich składników majątku, skutkowałoby to bowiem istotnymi konsekwencjami podatkowymi. Jeżeli udziałowiec spółki, która rozlicza się w reżimie tzw. estońskiego podatku, przeniesie choćby jeden udział do fundacji rodzinnej, to spółka ta traci prawo do takiego systemu opodatkowania²⁴.

Po drugie, poważne skutki pociąga przeniesienie składników majątku prywatnego fundatora. Przykładowo przekazanie nieruchomości, którą posiada on dłużej niż 5 lat, wywołać może dwa różne rodzaje konsekwencji. Jej sprzedaż przez osobę fizyczną byłaby zwolniona z podatku dochodowego. W przypadku gdy dokona tego fundacja, to dla niej nie powinien powstać obowiązek podatkowy²⁵, ale wypłata świadczenia z fundacji skutkuje już opodatkowaniem według stawki 15%²⁶. Dodatkowo jednak korzystanie z takiej nieruchomości należy uznać za ukryty zysk, a tym samym fundacja powinna obliczać podatek od wartości takiego świadczenia w naturze (np. od wykorzystywania w celach mieszkalnych).

Po trzecie, w przypadku zbycia składników majątku przez fundację, a następnie wypłaty świadczeń beneficjentom, powstanie obowiązek zapłaty podatku. W tzw. zerowej grupie podatkowej w rozumieniu art. 4a u.p.s.d. będzie to 15% podatku dochodowego od osób prawnych. Jeżeli jednak porównamy to ze zwolnieniem od podatku i spadku w tej grupie podatkowej,

²³ Szerzej: M. Błońska, *Fundacja rodzinna a prawo spadkowe*, [w:] *Fundacje rodzinne. Aspekty prawne i podatkowe*, red. A. Mariański, Warszawa 2023, s. 57 i nast.

²⁴ Art. 28j ust. 1 pkt 4 u.p.d.p.

²⁵ Z zastrzeżeniem, że nieruchomość nie została nabyta przez fundację wyłącznie w celu zbycia.

²⁶ Ewentualnie dodatkowo podatkiem dochodowym od osób fizycznych dla beneficjentów niezaliczanych do zerowej grupy podatkowej.

to przenoszenie wielu składników majątku prywatnego nie jest efektywne podatkowo (np. gotówki). Oczywiście kwestie podatkowe to nie najważniejsze zagadnienie dla tworzenia fundacji, ale te regulacje nie mogą zbyt mocno zmieniać reguł planowania transferów pokoleniowych. W kontekście podatkowym korzystniej jest zatem przekazać darowiznę lub spadek najbliższym członkom rodziny, niż stworzyć fundację rodzinną.

Po czwarte, w przypadku wniesienia składników majątku i ich zbycia w wielu sytuacjach nie nastąpi opodatkowanie na poziomie fundacji, która jest zwolniona podmiotowo w podatku dochodowym od osób prawnych. Jednak w momencie wypłaty świadczenia dla beneficjentów podstawą opodatkowania jest przychód bez uwzględniania kosztów jego uzyskania. Jeżeli zatem fundacja dokona zbycia akcji, to znajdzie zastosowanie zwolnienie takiego dochodu (art. 6 ust. 1 pkt 25 u.p.d.p. w zw. z art. 5 ust. 3 oraz ust. 1 pkt 4 u.f.r.). Jednak wypłata świadczeń będzie już opodatkowana. Tym samym osoba fizyczna zapłaciłaby podatek od dochodów kapitałowych (jeżeli np. nabyła za 100 PLN, zbyła za 110 PLN, to podatek wyniesie 1,9 PLN), a świadczenie beneficjenta będzie opodatkowane od podstawy, jaką jest przychód ($110 \times 15\% = 16,5\%$).

Po piąte, w wielu sytuacjach dochód z najmu jest wyżej opodatkowany w fundacji niż dochód (przychód) osoby fizycznej. Przykładowo najem do podmiotu powiązanego z fundacją podlega opodatkowaniu według stawki 19%. W przypadku wypłaty tego dochodu mamy do czynienia z podwójnym opodatkowaniem w sensie ekonomicznym: dochód z najmu 19%, a następnie wypłata świadczenia 15%. Efektywne opodatkowanie wyniesie zatem 31,15%. Tymczasem przychód osoby fizycznej może być opodatkowany podatkiem od przychodów ewidencjonowanych według niskich stawek (8,5% lub 12,5%).

I w ten sposób dochodzimy do celu ustawodawcy – wprowadzenia niskiej, ale w wielu sytuacjach niekorzystnej stawki podatkowej dla świadczeń wypłacanych beneficjentom. Podatek dochodowy od osób prawnych w wysokości 15% miał być wynikiem wielu możliwych sytuacji, których kilka przedstawiłem powyżej. Wprowadzenie dodatkowych obciążeń, w tym zwłaszcza daniny solidarnościowej, zburzyłoby tę konstrukcję. Jednocześnie pozwala to nam zrozumieć szerszą perspektywę tworzenia i funkcjonowania fundacji rodzinnych, także pod względem ewentualnego zarzutu unikania opodatkowania.

6. KLAUZULA PRZECIWIW UNIKANIU OPODATKOWANIA

Do fundacji rodzinnej jako podatnika podatku dochodowego od osób prawnych znajdują zastosowanie ogólne regulacje w zakresie przeciwdziałania unikaniu opodatkowania. Klauzula przeciwko unikaniu opodatkowania została wprowadzona do polskiego systemu prawnego jako odpowiedź na agresywną optymalizację podatkową, czyli takie działania podatników, które – poprzez wykorzystywanie przepisów prawa podatkowego niezgodnie z ich celem – prowadziły do uzyskania korzyści podatkowych²⁷.

Klauzula przeciwko unikaniu opodatkowania obowiązuje w polskim systemie prawnym od 15 lipca 2016 r.²⁸ Jej celem jest stworzenie norm prawnych zapobiegających unikaniu opodatkowania w formach agresywnych. Unikanie opodatkowania są to zgodne z prawem działania podatnika, mające na celu osiągnięcie zamierzonego efektu ekonomicznego, jednak w taki sposób, którego zwykle nie stosuje się, czyli głównie w celu zmniejszenia obowiązku podatkowego. Takie działanie określa się także jako agresywną optymalizację podatkową, tym różniącą się od planowania podatkowego, że w tym przypadku wykorzystuje się przepisy podatkowe sprzecznie z ich celem²⁹.

Stosownie do art. 119a ustawy z dnia 29 sierpnia 1997 r. – Ordynacja podatkowa³⁰ czynność dokonana przede wszystkim w celu osiągnięcia korzyści podatkowej, sprzecznej w danych okolicznościach z przedmiotem i celem przepisu ustawy podatkowej, nie skutkuje osiągnięciem korzyści podatkowej, jeżeli sposób działania był sztuczny (unikanie opodatkowania). Stosownie do treści art. 119f o.p. czynność oznacza także zespół powiązanych ze sobą czynności, dokonanych przez te same bądź różne podmioty.

Definicja działania, które nie jest sztuczne, znajduje się w art. 119c o.p. Zgodnie z nią sposób działania nie jest sztuczny, jeżeli na podstawie istniejących okoliczności należy przyjąć, że podmiot działający rozsądnie i kierujący się zgodnymi z prawem celami zastosowałby ten sposób działania w dominującej mierze z uzasadnionych przyczyn ekonomicznych innych

²⁷ Szerzej: *Regulacje w zakresie unikania opodatkowania. Komentarz praktyczny*, red. A. Mariański, Warszawa 2020, s. 19 i nast.

²⁸ Omawiane przepisy wprowadziła ustawa z dnia 13 maja 2016 r. o zmianie ustawy – Ordynacja podatkowa oraz niektórych innych ustaw (Dz.U. poz. 846 ze zm.). Klauzula przeciw unikaniu opodatkowaniu regulowana jest w art. 119a–119f Ordynacji podatkowej.

²⁹ M. Wolska-Bryńska, *Komentarz do art. 119a, [w:] Ordynacja podatkowa. Komentarz*, red. A. Mariański, Warszawa 2023, s. 613 i nast.

³⁰ Tekst jedn. Dz.U. z 2025 r., poz. 111 – dalej: o.p.

niż osiągnięcie korzyści podatkowej sprzecznej z przedmiotem i celem przepisu ustawy podatkowej. Przy ocenie, czy sposób działania był sztuczny, należy wziąć pod uwagę w szczególności występowanie:

- 1) nieuzasadnionego dzielenia operacji lub
- 2) angażowania podmiotów pośredniczących mimo braku uzasadnienia ekonomicznego lub gospodarczego, lub
- 3) elementów prowadzących do uzyskania stanu identycznego lub zbliżonego do stanu istniejącego przed dokonaniem czynności, lub
- 4) elementów wzajemnie się znoszących bądź kompensujących, lub
- 5) ryzyka ekonomicznego lub gospodarczego przewyższającego spodziewane korzyści inne niż podatkowe w takim stopniu, że należy uznać, iż działający rozsądnie podmiot nie wybrałby tego sposobu działania.

Stosownie do 119d o.p. przy ocenie, czy osiągnięcie korzyści podatkowej było głównym lub jednym z głównych celów dokonania czynności, bierze się pod uwagę cele ekonomiczne czynności wskazane przez podatnika.

7. STOSOWANIE KLAUZULI DO FUNDACJI RODZINNEJ

W przypadku planowania procesu budowy firmy wielopokoleniowej z wykorzystaniem fundacji rodzinnej klauzulę należy stosować wyjątkowo ostrożnie, o ile fundacja realizuje cele określone w ustawie, a korzyści służą przede wszystkim zabezpieczeniu i pomnażaniu majątku na rzecz beneficjentów. Jeżeli zatem fundacja realizuje cel określony w art. 3 ust. 1 u.f.r., a przy okazji odnosi korzyści podatkowe (zwolnienie podatkowe, w tym działalności gospodarczej zgodnej z art. 5 u.f.r.), to nie mogą być spełnione wszystkie przesłanki zastosowania klauzuli. Warto bowiem podkreślić, że kwestionowana czynność nie skutkuje osiągnięciem korzyści podatkowej, jeżeli osiągnięcie tej korzyści, sprzecznej w danych okolicznościach z przedmiotem lub celem ustawy podatkowej lub jej przepisu, było głównym lub jednym z głównych celów jej dokonania, a sposób działania był sztuczny (119a o.p.). Dodatkowo znaczenie ma także cytowany powyżej art. 119d o.p.

Niepokojące jest, że ustawodawca w ramach definicji ogranicza się do wskazania, że to wyłącznie cele ekonomiczne czynności muszą uzasadniać jej kształt. Można sobie bowiem wyobrazić zupełnie inne, subiektywnie kluczowe pobudki, dla których dana transakcja podlega realizacji (cele społeczne, religijne, zdrowotne). Niezaprzeczalnie redakcja wspomnianej regulacji może stać się źródłem wielu kłopotów interpretacyjnych, którym kres przyniesie jednak dopiero praktyka orzecznicza w kolejnych latach. Do tego

momentu stwierdzenie „cele ekonomiczne” należy rozumieć możliwie szeroko, zwłaszcza przez pryzmat sytuacji osobistej podatnika. Wydaje się to uzasadnione m.in. z tego względu, że klauzula ze swej istoty jest regulacją nadzwyczajną, zorientowaną na swoiste patologie w prawie podatkowym, nie zaś instrumentem mającym kształtować wszelkie czynności i transakcje wyłącznie na podstawie ich ekonomicznego substratu. W życiu osobistym oraz biznesowym wiele czynności nie ma mocnego uzasadnienia w tym obszarze, co jednak nie oznacza, że inne względy powinny zostać zupełnie zignorowane bądź powinna im zostać nadana mniejsza waga. Dlatego klauzula ta nie będzie miała zastosowania do restrukturyzacji przeprowadzanych w ramach realizacji planu sukcesji biznesu³¹. W tym kontekście bezsprzeczne pozostaje, że cele sukcesyjne zorientowane na przetrwanie firmy i zabezpieczenie interesów rodziny stanowią kluczową wartość, której charakter pozostaje niemożliwy do podważenia na podstawie powyższej regulacji.

Z tych względów należy przyjąć, że klauzula przeciw unikaniu opodatkowania nie znajdzie zastosowania w sytuacji, gdy fundacja zostanie założona w celu planowania rodzinnego, transferów pokoleniowych oraz pomnażania majątku rodzinnego³². W ramach takich działań mieści się także nabywanie i zbywanie majątku w celu jego pomnażania na rzecz przyszłych wypłat świadczeń do beneficjentów. Możliwe jest zatem zbycie nawet wszystkich udziałów rodzinnej firmy, które zostały wniesione do fundacji, o ile fundacja dalej funkcjonuje i realizuje cele określone w ustawie i statucie.

Jeżeli jednak fundacja rodzinna zostanie powołana do przeprowadzenia jednej transakcji (np. zbycia udziałów firmy rodzinnej), a następnie zlikwidowana, to możliwa będzie ocena takiego działania jako sztucznego, którego celem było unikanie opodatkowania (wyższego podatku dochodowego, daniny solidarnościowej). Ustawodawca już zresztą zauważył ten problem, wprowadzając szczególne rozwiązanie dotyczące ukrytych zysków oraz fundacji w organizacji. W tym ostatnim przypadku warto zwrócić uwagę, że fundacja rodzinna w organizacji traci prawo do zwolnienia podmiotowego, w przypadku gdy nie została zgłoszona do rejestru fundacji rodzinnych w terminie sześciu miesięcy od dnia jej powstania albo postanowienie sądu rejestrowego odmawiające jej zarejestrowania stało się prawomocne, przy czym utrata prawa do zwolnienia następuje od dnia powstania fundacji rodzinnej

³¹ Szerzej: *Sukcesja biznesu...*, s. 239 i nast.

³² A. Mariański, J. Żurawiński, *Sukcesja biznesu a obowiązujące i projektowane przepisy prawa, w tym w szczególności regulacje klauzuli o przeciwdziałaniu unikaniu opodatkowania*, „Monitor Podatkowy” 2017, nr 11, s. 11–15.

w organizacji (art. 6 ust. 9 u.p.d.p.). Jest to jednak jeden szczególnie przypadek wykorzystywania fundacji do celów sprzecznych z jej ustawowo przypisanym celem, któremu zapobiega ta szczególna klauzula antyabuzywna.

8. PODSUMOWANIE

Cel wprowadzenia do polskiego porządku prawnego fundacji rodzinnych jest jasny, a zostało to wyraźnie podkreślone w art. 2 u.f.r. Jest nim gromadzenie mienia, zarządzanie nim w interesie beneficjentów oraz spełnianie świadczeń na rzecz beneficjentów. Realizując ten cel, ustawodawca zwolnił podmiotowo fundację z podatku dochodowego od osób prawnych. Jednocześnie zezwolił na prowadzenie, choć w ograniczonym zakresie, działalności gospodarczej, co także korzysta ze zwolnienia podatkowego.

Rozwiązania podatkowe powinny uwzględniać nie tylko cel ustawy, ale także kontekst rozwiązań całego systemu podatkowego. W szczególności należy zwrócić uwagę na zwolnienie w podatku od spadków i darowizn transferów majątkowych w najbliższej rodzinie, a także preferencyjne zasady opodatkowania dochodów ze zbycia majątku lub jego udostępniania na gruncie podatków dochodowych (przychodowych) osób fizycznych. Czynności te z wykorzystaniem fundacji rodzinnej mogą skutkować wyższym opodatkowaniem, a więc nie można bezwiednie przyjmować, że podmiot ten może być wykorzystywany do unikania opodatkowania.

Obowiązujących regulacji podatkowych w odniesieniu do fundacji rodzinnych w wielu sytuacjach nie można uznać za neutralne podatkowo. Transfer całego majątku rodzinnego do fundacji rodzinnej może prowadzić w przyszłości do wyższego opodatkowania podatkami dochodowymi. Wymaga to pilnej interwencji ustawodawcy i dostosowania konstrukcji systemowych do celów ustawy o fundacji rodzinnej. Nie można mówić tylko o korzyściach podatkowych, raczej należy podkreślać bariery sprzeczne z celem ustawowym. Proponowane zmiany muszą uwzględniać wskazane bariery w zabezpieczeniu majątku na pokolenia.

Nie ulega przy tym wątpliwości, że do fundacji rodzinnej może znaleźć zastosowanie klauzula przeciw unikaniu opodatkowania. Jednak celem artykułu nie była analiza zasadności i kształtu konstrukcji tej klauzuli. Warto przy tym dodać, że mamy także do czynienia ze szczególnymi klauzulami antyabuzywnymi (np. ukryte zyski, brak rejestracji fundacji).

Zapobieganie unikaniu opodatkowania to przede wszystkim rola administracji skarbowej. Jeżeli dana instytucja jest wykorzystywana do innych

celów, to organy podatkowe dysponują odpowiednimi narzędziami kontroli i wymiaru podatku. Oczywiście to postępowania bardziej wymagające niż „prosta” nowelizacja przepisów. Nie jest zatem właściwe zastępowanie obowiązków administracji skarbowej poprzez wprowadzanie restrykcyjnych rozwiązań podatkowych.

Reasumując, należy stwierdzić, że niezbędne jest przygotowanie dużej nowelizacji obowiązujących regulacji ustawy o fundacji rodzinnej i przepisów podatkowych, ale poprawiających i udoskonalających. Wymaga to poszerzonych badań, analiz skutków regulacji, ale przede wszystkim właściwych konsultacji społecznych z udziałem specjalistów od planowania rodzinnego. Natomiast administracja skarbową powinna skuteczniej działać w zakresie nadużywania tej instytucji do unikania opodatkowania.

BIBLIOGRAFIA

- Błońska M., *Fundacja rodzinna a prawo spadkowe*, [w:] *Fundacje rodzinne. Aspekty prawne i podatkowe*, red. A. Mariański, Warszawa 2023.
- Brzeziński B., *Glosa do wyroku SN z 7.05.1997, III RN 22/97*, „Przegląd Orzecznictwa Podatkowego” 2000, nr 2.
- Fundacja rodzinna. Aspekty prawne i podatkowe. Komentarz*, red. P. Tomczykowski, Warszawa 2023.
- Jamróży M., Godusławski H., *Opodatkowanie fundacji rodzinnej w Polsce*, „Monitor Podatkowy” 2023, nr 2.
- Kalinowski M., *Granice legalności unikania opodatkowania w polskim systemie podatkowym*, Toruń 2001.
- Kappes A., *Długo oczekiwane dobrodziejstwo czy legislacyjny bubel? Kilka uwag o fundacji rodzinnej*, „Przegląd Prawa Handlowego” 2023, nr 12.
- Mariański A., *(Nie)sprawiedliwy polski podatek dochodowy od osób fizycznych*, Warszawa 2021.
- Mariański A., *Budując dla pokoleń*, Warszawa 2021.
- Mariański A., *Działalność gospodarcza fundacji rodzinnej – analiza krytyczna*, „Przegląd Ustawodawstwa Gospodarczego” 2025, nr 1.
- Mariański A., *Fundacja rodzinna – nowy podatnik podatku dochodowego od osób prawnych*, „Kwartalnik Prawa Podatkowego” 2024, nr 2.
- Mariański A., *Podatki w fundacji rodzinnej*, „Przegląd Podatkowy” 2023, nr 8.
- Mariański A., Żurawiński J., *Sukcesja biznesu a obowiązujące i projektowane przepisy prawa, w tym w szczególności regulacje klauzuli o przeciwdziałaniu unikaniu opodatkowania*, „Monitor Podatkowy” 2017, nr 11.
- Nowak-Piechota A., *Pojęcie działalności gospodarczej*, [w:] *Opodatkowanie działalności gospodarczej w Polsce*, red. A. Mariański, Warszawa 2016.
- Nykiel W., *Ulgi i zwolnienia w konstrukcji prawnej podatku*, Warszawa 2002.

Nykiel W., *Zwolnienia i ulgi podatkowe a konstrukcja podatku (wybrane zagadnienia)*, [w:] *Księga pamiątkowa ku czci prof. Apoloniusza Kosteckiego. Studia z dziedziny prawa podatkowego*, Toruń 1998.

Regulacje w zakresie unikania opodatkowania. Komentarz praktyczny, red. A. Mariański, Warszawa 2020.

Sukcesja biznesu, czyli jak zadbać o bezpieczeństwo przedsiębiorstwa i rodziny, red. A. Mariański, Gdańsk 2016.

Wolska-Bryńska M., *Komentarz do art. 119a*, [w:] *Ordynacja podatkowa. Komentarz*, red. A. Mariański, Warszawa 2023.

Michał Mariański* 

FRANCUSKI PODATEK OD ISTOTNEGO MAJĄTKU ZWIĄZANEGO Z RYNKIEM NIERUCHOMOŚCI JAKO ŹRÓDŁO INSPIRACJI DLA POLSKIEGO USTAWODAWCY

Streszczenie. Niniejszy artykuł stanowi kontynuację badań nad francuskim prawem podatkowym, uregulowanym zasadniczo w jednym akcie prawnym, którym jest generalny kodeks podatków. Analiza dokonana w ramach przedmiotowej publikacji dotyczy problematyki opodatkowania majątku ulokowanego w nieruchomościach, która jest bardzo istotna z punktu widzenia polskiego rynku, ponieważ od kilku lat planowane jest wprowadzenie działań mających na celu ograniczenie wzrostu cen w ramach tego segmentu rynku.

Przedstawienie konstrukcji francuskiego podatku od majątku związanego z rynkiem nieruchomości może stanowić ciekawy punkt odniesienia dla polskiego ustawodawcy, który niejednokrotnie opierał się już w przeszłości na wzorcach francuskich. W podsumowaniu wskazano na możliwość wykorzystania rozwiązań francuskich także w Polsce – jako jednego z elementów służących stabilizacji cenowej na dzisiejszym rynku nieruchomości.

Słowa kluczowe: prawo francuskie, prawo podatkowe, rynek nieruchomości, generalny kodeks podatków

* Doktor habilitowany nauk prawnych, profesor UWM, Katedra Prawa Finansowego i Prawa Podatkowego, Wydział Prawa i Administracji, Uniwersytet Warmińsko-Mazurski w Olsztynie, e-mail: michal.marianski@uwm.edu.pl, <https://orcid.org/0000-0001-6212-914X>

THE FRENCH REAL ESTATE WEALTH TAX AS A SOURCE
OF INSPIRATION FOR POLISH LEGISLATOR

Summary. This article is a continuation of research on French tax law, which is regulated in principle in one legal act, that is the general tax code. The analysis carried out in this publication concerns the issue of taxation of assets invested in real estate, which is very important from the point of view of the Polish market, where for several years there have been plans to introduce a number of measures aimed at limiting price increases within this segment of the market. The presentation of the structure of the French property tax related to the real estate market may be an interesting point of reference for the Polish legislator, who has often relied on French models in the past. The summary indicates the potential possibility of using French solutions also in Poland, as one of the elements serving price stabilization on today's real estate market.

Keywords: French law, tax law, real estate market, general tax code

1. WPROWADZENIE

Francuski system podatkowy ma nie tylko bardzo bogate korzenie historyczne¹, ale również pozostaje do dziś jedną z najbardziej rozbudowanych regulacji tego typu w Europie², zarówno w zakresie podatków państwowych, jak i finansów lokalnych. Trzeba jednak odnotować, iż Konstytucja francuska z 1958 roku w swojej pierwotnej wersji odnosiła się jedynie do finansów centralnych, aby następnie, po licznych rewizjach, w szczególności w 1993 i 2003 r., rozszerzyć zakres swojego zainteresowania również o kwestie związane z autonomią finansową jednostek samorządu terytorialnego³. W tym miejscu warto podkreślić, iż specyfika francuskiego systemu podatkowego wynika również z bardzo dużej roli orzecznictwa zarówno trybunału konstytucyjnego (fr. *Conseil Constitutionnel*)⁴, jak i finansowego, w tym najwyższego sądu administracyjnego (fr. *Conseil d'Etat*)⁵.

¹ J.-É. Colliard, C. Montialoux, *Une brève histoire de l'impôt*, „Regards croisés sur l'économie” 2007, nr 1, s. 56, <https://doi.org/10.3917/rce.001.0056>

² A. Machowska, K. Wojtyczek, *Prawo francuskie*, t. 2, Kraków 2005, s. 198 i nast.

³ E. Oliva, *Soixante ans de Constitution financière et fiscale: réflexions sur les développements du constitutionnalisme financier en France. 1 re partie : L'extension de la compétence constitutionnelle dans le domaine financier et fiscal*, „Gestion & Finances Publiques” 2018, nr 6, s. 101, <https://doi.org/10.3166/gfp.2018.00102>

⁴ M. Popławski, B. Pahl, M. Mariański, *Wpływ francuskiego Trybunału Konstytucyjnego (Conseil constitutionnel) na krajowy system podatkowy. Analiza na przykładzie podatku od bardzo wysokich dochodów (taxe sur les très hauts revenus)*, „Przegląd Prawa Konstytucyjnego” 2023, nr 5, s. 327 i nast., <https://doi.org/10.15804/ppk.2023.05.23>

⁵ M. Mariański, *Kontrola finansów publicznych w prawie francuskim. Wybrane aspekty instytucjonalne*, „Białostockie Studia Prawnicze” 2023, z. 28, nr 2, s. 215 i nast., <https://doi.org/10.15290/bsp.2023.28.02.13>

Głównym celem niniejszej publikacji jest nie tylko opisanie specyfiki regulacji francuskich w omawianej materii, ale także – wykorzystując podejście funkcjonalne metody historyczno-opisowej i dogmatycznej – weryfikacja tezy o możliwym wykorzystaniu przez polskiego ustawodawcę części rozwiązań istniejących w prawie francuskim. Powyższe wynika z faktu, iż w Polsce kwestia opodatkowania rynku nieruchomości była i jest nadal przedmiotem ożywionej dyskusji⁶, lecz jak do tej pory nie przyczyniła się ona do wprowadzenia na wzór francuski katastralnego podatku od nieruchomości. Dyskusja ta jednak w ostatnim czasie została wznowiona w kontekście progresywnego podatku katastralnego, który – realizując funkcję stabilizacyjną finansów publicznych – mógłby przyczynić się do redukcji lokowania środków w inwestycje mieszkaniowe, zmniejszając tym samym różnice w opodatkowaniu pomiędzy inwestycjami w akcje czy obligacje a inwestycjami w nieruchomości.

W tym kontekście opis francuskiego dodatkowego podatku od majątku związanego z rynkiem nieruchomości (fr. *Impôt sur la fortune immobilière*) mógłby stanowić alternatywę lub subsydiarny element szerszej reformy, gdyż podatek ten klasyfikowany jest we Francji jako podatek państwowy, a nie lokalny. Warto zaznaczyć, iż regulacje w tym zakresie zawarte są w artykułach od 964 do 983 francuskiego generalnego kodeksu podatków (fr. *Code général des impôts* – dalej: CGI) i umiejscowione są w części pierwszej tego aktu prawnego, zatytułowanej *Podatki państwowe* (fr. *Impôts d'État*), podczas gdy regulacje odnoszące się do klasycznego podatku od nieruchomości umiejscowiono w części drugiej, dotyczącej podatków pobieranych na rzecz władz lokalnych i różnych organizacji (fr. *Impositions perçues au profit des collectivités locales et de divers organismes*), tzn. w artykułach od 1379 do 1649 CGI.

2. ZAKRES PODATKU OD MAJĄTKU ZWIĄZANEGO Z RYNKIEM NIERUCHOMOŚCI

Jak już wspomniano, dodatkowy francuski podatek związany ze znacznym majątkiem na rynku nieruchomości (fr. *Impôt sur la fortune immobilière*) stanowi podatek państwowy uregulowany w artykułach od

⁶ M. Jaśniewicz, *Nowy (bez)Ład w opodatkowaniu najmu nieruchomości*, „Kwartalnik Prawa Podatkowego” 2022, nr 1, s. 39 i nast., <https://doi.org/10.18778/1509-877X.2022.01.03>; L. Etel, *Opodatkowanie nieruchomości. Problemy praktyczne*, Białystok 2001, s. 17 i nast.; L. Etel, R. Dowgier, *Podatki i opłaty lokalne. Czas na zmiany*, Białystok 2013, s. 31.

964 do 983 francuskiego generalnego kodeksu podatków (CGI). Precyzyjniej – wyżej wymienione artykuły znajdują się w wyodrębnionym rozdziale II bis (fr. *Chapitre II bis*), tytułu IV części pierwszej dotyczącej podatków państwowych. Rozdział ten podzielono dodatkowo na osiem sekcji: sekcja I pt. *Zakres stosowania* (art. 964)⁷, sekcja II pt. *Podstawa opodatkowania* (art. 965–972)⁸, sekcja III pt. *Zasady wyceny majątku* (art. 973)⁹, sekcja IV pt. *Pasywa podlegające odliczeniu* (art. 974)¹⁰, sekcja V pt. *Aktywa zwolnione* (art. 975–976)¹¹, sekcja VI pt. *Obliczanie podatku* (art. 977–980)¹², sekcja VII pt. *Kontrola i spory sądowe* (art. 981)¹³ oraz sekcja VIII pt. *Obowiązki sprawozdawcze* (art. 982–983)¹⁴.

Zachowując zatem systematykę francuskiego generalnego kodeksu podatków, art. 964 wskazuje, iż rocznemu podatkowi majątkowemu od nieruchomości podlega majątek o wartości przekraczającej 1 300 000 euro. W zakresie podmiotowym francuski ustawodawca wskazuje, iż podatek ten dotyczy zarówno osób fizycznych mających swoją siedzibę podatkową we Francji¹⁵, jak i osób fizycznych nieposiadających siedziby podatkowej we Francji. W zakresie przedmiotowym mamy odwołanie do posiadanego majątku i praw do nieruchomości, znajdujących się we Francji oraz udziałów w spółkach lub organizacjach, o których mowa w 2° artykułu 965, do części ich wartości reprezentatywnej dla tych samych nieruchomości i praw do nieruchomości¹⁶.

W zakresie podstawy opodatkowania art. 965 CGI wskazuje, iż podstawą obliczenia podatku od znacznego majątku na rynku nieruchomości jest wartość tego majątku netto na dzień 1 stycznia danego roku. Przy tym do wartości tej wlicza się pozycje ze wszystkich majątków i praw do

⁷ Fr. Section I: Champ d'application.

⁸ Fr. Section II: Assiette de l'impôt.

⁹ Fr. Section III: Règles de l'évaluation des biens.

¹⁰ Fr. Section IV: Passif deductible.

¹¹ Fr. Section V: Actifs exonérés.

¹² Fr. Section VI: Calcul de l'impôt.

¹³ Fr. Section VII: Contrôle et contentieux.

¹⁴ Fr. Section VIII: Obligations déclaratives.

¹⁵ Przepis ten stosuje się za każdy rok, w którym podatnik utrzymuje swoją rezydencję podatkową we Francji, aż do 31 grudnia piątego roku następującego po roku, w którym ustalono rezydencję podatkową we Francji.

¹⁶ Wyjątek stanowią pary małżeńskie podlegające wspólnemu opodatkowaniu, partnerzy, których łączy cywilna umowa solidarnościowa (fr. *pacte civil de solidarité*) określona w art. 515–1 Kodeksu cywilnego oraz osoby pozostające we wspólnym pożyciu, które również podlegają wspólnemu opodatkowaniu.

nieruchomości przysługujących podatnikom określonym w art. 964 CGI oraz ich małoletnim dzieciom, jeżeli sprawują oni prawną władzę nad ich majątkiem. Dodatkowo do wartości netto wlicza się akcje lub udziały w spółkach i organizacjach mających siedzibę we Francji lub poza nią, należące do osób wymienionych uprzednio, w odniesieniu do części ich wartości odpowiadającej prawom majątkowym lub nieruchomościowym posiadanym bezpośrednio lub pośrednio przez spółkę lub podmiot¹⁷. Warto zaznaczyć, iż w tym wypadku nie są brane pod uwagę udziały lub akcje w spółkach lub innych organizacjach, których działalność ma charakter przemysłowy, handlowy, rzemieślniczy, rolniczy lub związany z wykonywaniem wolnego zawodu. W wyżej wymienionych podmiotach podatnik powinien posiadać bezpośrednio, a w stosownych przypadkach pośrednio, samodzielnie lub wspólnie z małoletnimi pod swoją opieką mniej niż 10% kapitału i głosów¹⁸.

Co istotne, artykuł 965 CGI wskazuje również, jakie elementy nie są brane pod uwagę przy obliczaniu wysokości podstawy opodatkowania. W szczególności nie są uwzględniane prawa majątkowe lub prawa do nieruchomości posiadane bezpośrednio przez spółkę lub organizację, jeżeli te nieruchomości lub prawa majątkowe są przypisane działalności przemysłowej, handlowej, rzemieślniczej, rolniczej lub związanej z wykonywaniem wolnego zawodu w ramach spółki lub organizacji, która je posiada. Ponadto w pkt 3 ww. artykułu dodano, iż nie przeprowadza się żadnych podwyższeń podstawy podatku, jeżeli dłużnik w dobrej wierze wykaże, że nie mógł posiadać informacji niezbędnych do oszacowania części wartości udziałów lub akcji reprezentujących towary lub prawa do nieruchomości, które posiada pośrednio¹⁹.

¹⁷ Aby określić ową część, zestawia się współczynnik odpowiadający stosunkowi pomiędzy, z jednej strony, rzeczywistą wartością rynkową towaru a wartością udziałów lub udziałów ustalonych zgodnie z przepisami art. 973 CGI, lub wartością akcji lub udziałów reprezentujących te same aktywa a z drugiej strony rzeczywistą wartością rynkową wszystkich aktywów danej spółki lub organizacji.

¹⁸ Wyjątkowo przy ustalaniu części wliczanej do podstawy opodatkowania uwzględnia się aktywa i prawa z nieruchomości, z zastrzeżeniem wyłączeń przewidzianych w lit. a i b art. 965 CGI, posiadane bezpośrednio przez spółki lub organizacje, które podatnik samodzielnie lub wspólnie z osobami będącymi pod opieką i dziećmi kontroluje w rozumieniu 2° III artykułu 150-0 B ter CGI, lub w stosunku do których zastrzega sobie prawo faktycznego lub prawnego korzystania.

¹⁹ Wyjątkiem jest m.in. sytuacja, w której podatnik kontroluje, w rozumieniu 2° III artykułu 150-0 B ter CGI, daną spółkę lub organizację, która bezpośrednio posiada podlegającą opodatkowaniu własność lub prawa do nieruchomości.

Dodatkowo w artykule 966 doprecyzowano, iż działalność w zakresie zarządzania własnym majątkiem związanym z nieruchomościami nie jest uznawana za działalność przemysłową, handlową, rzemieślniczą, rolniczą lub związaną z wykonywaniem wolnego zawodu. Za działalność handlową uważa się jednak działalność spółek, które oprócz zarządzania portfelem udziałów aktywnie uczestniczą w prowadzeniu polityki swojej grupy i kontroli swoich spółek zależnych oraz – w stosownych przypadkach i o charakterze czysto wewnętrznym – wykonują określone czynności administracyjne, obsługę prawną, księgową, finansową i nieruchomościową.

Ważną kwestię francuski ustawodawca precyzuje w art. 968 i 968 bis CGI, gdzie wskazuje, iż majątek, o którym mowa w art. 965, obciążony użytkowaniem, prawem pobytu lub prawem do użytkowania przyznanym osobiście, zalicza się do majątku użytkownika lub uprawnionego według kwoty stanowiącej jego pełną własność. Podobnie majątek wymieniony w artykule 965, nabyty wspólnie na warunkach przewidzianych w artykule 754a CGI, włącza się do majątku każdej ze stron umowy proporcjonalnie do kwot zainwestowanych przez każdą ze stron umowy pozostałych przy życiu²⁰. Zakres pojęcia majątku z art. 965 doprecyzowano również w stosunku do praw z umowy leasingu (art. 971 pkt 1 CGI) oraz umowy najmu (art. 971 pkt 2 CGI), gdzie odwołano się do wartości majątku na dzień 1 stycznia roku podatkowego, pomniejszonej o określone elementy, w szczególności czynsz czy inne opłaty oraz kwotę wykupu pozostałą do wygaśnięcia umowy.

Warto też odnotować, iż francuski ustawodawca szczegółowo uregulował zasady wyceny nieruchomości (art. 973 CGI) czy zobowiązania podlegające odliczeniu (art. 974 CGI). Kwestie te, z uwagi na ramy niniejszego opracowania, zostaną szczegółowo opisane w odrębnym artykule.

3. ZWOLNIENIA Z PODATKU OD MAJĄTKU ZWIĄZANEGO Z RYNKIEM NIERUCHOMOŚCI

Jak już wspomniano w niniejszym artykule, w ramach sekcji V rozdziału II bis uregulowano zwolnienia z podatku od majątku związanego z rynkiem nieruchomości, poświęcając wyżej wymienionym kwestiom art. 975 i 976 CGI.

²⁰ W tym samym aspekcie art. 969 CGI dodaje, iż aktywa przekazane na majątek powierniczy lub ewentualnie nabyte w drodze ponownego wykorzystania zalicza się do majątku założyciela według ich wartości rynkowej netto.

I tak w pkt I art. 975 wskazano, iż zwolnieniu od podatku podlega majątek lub prawa do nieruchomości i akcje lub udziały, o których mowa w art. 965, reprezentujące te same dobra lub prawa, gdy te prawa majątkowe lub nieruchomościowe są przypisane do głównej działalności przemysłowej, handlowej, rzemieślniczej, rolniczej lub związanej z wykonywaniem wolnego zawodu tych osób. Ponadto towary lub prawa, o których mowa powyżej, przypisane do różnych rodzajów działalności, dla których podatnik spełnia warunki wyżej przewidziane, są również zwolnione, jeżeli różne prowadzone rodzaje działalności zawodowej są podobne lub powiązane i komplementarne²¹.

Ponadto w punkcie II art. 975 dodano kolejne zwolnienie odnoszące się do praw majątkowych lub nieruchomości oraz akcji lub udziałów reprezentujących te same dobra lub prawa. Warunkiem jest, aby wyżej wymienione dobra i prawa do nieruchomości były przydzielone do działalności przemysłowej, handlowej, rzemieślniczej, rolniczej lub związanej z wykonywaniem wolnego zawodu w ramach spółki osobowej podlegającej podatkowi dochodowemu, w której osoby wymienione w pierwszym akapicie niniejszego artykułu CGI wykonują swoją główną działalność.

Najbardziej rozbudowany fragment przedmiotowego artykułu zawarto w jego punkcie III, składającym się z dwóch komplementarnych zwolnień. Pierwsze dotyczy zwolnienia praw majątkowych lub nieruchomości oraz akcji lub udziałów, o których mowa w art. 965 CGI, reprezentujących te same dobra lub prawa, jeżeli te dobra i prawa do nieruchomości są przeznaczone na działalność przemysłową, handlową, rzemieślniczą, rolniczą lub liberalną spółki podlegającej z mocy prawa lub opcji podatkowi od osób prawnych, pod warunkiem że podatnik spełnia określone warunki. Do tych warunków zalicza się sytuację, w której podatnik sprawuje w spółce funkcję menadżera, powołanego zgodnie ze statutem spółki z ograniczoną odpowiedzialnością lub spółki komandytowo-akcyjnej, współnika spółki osobowej albo prezesa, dyrektora generalnego, przewodniczącego rady nadzorczej lub członka zarządu spółki akcyjnej. Inną okolicznością jest sytuacja, w której podatnik posiada co najmniej 25% praw głosu z papierów wartościowych wyemitowanych przez spółkę bezpośrednio lub pośrednio przez swojego małżonka, wstępnych lub zstępnych albo braci i siostry. Drugie zwolnienie, dookreślone w punkcie III artykułu 975, stanowi, iż zwolnione są także prawa majątkowe lub nieruchomości związane z działalnością

²¹ Jednakże w celu zastosowania niniejszego ustępu warunek głównej działalności oceniany jest w odniesieniu do wszystkich wyżej wymienionych rodzajów działalności.

przemysłową, handlową, rzemieślniczą, rolniczą lub liberalną spółki, która z mocy prawa lub opcji podlega opodatkowaniu podatkiem od osób prawnych. Warunkiem jest, aby udziały tej spółki posiadał bezpośrednio zarządzający, powoływany zgodnie ze statutem spółki z ograniczoną odpowiedzialnością lub spółki komandytowo-akcyjnej, prezes, dyrektor generalny, przewodniczący rady nadzorczej albo członek zarządu spółki akcyjnej, gdy wartość posiadanych przez niego papierów wartościowych w tej spółce przekracza 50% wartości brutto ogółu majątku podatnika, obejmującego wyżej wymienione nieruchomości lub prawa do nieruchomości.

W art. 975 pkt IV CGI francuski ustawodawca zaznacza, iż zwolnieniem objęte są również prawa majątkowe lub nieruchomości oraz akcje lub udziały reprezentujące te same dobra lub prawa, jeżeli te dobra i prawa do nieruchomości są przeznaczone na działalność przemysłową, handlową, rzemieślniczą, rolniczą lub liberalną kilku spółek, podlegającą z mocy prawa lub opcji podatkowi od osób prawnych, jeżeli każdy udział, rozpatrywany odrębnie, spełnia warunki określone w pkt III. Natomiast w pkt V przedmiotowego artykułu wskazano, iż w rozumieniu niniejszego artykułu przez działalność gospodarczą rozumie się działalność określoną w artykule 966 CGI. Wyjątkowo w pkt V za działalność komercyjną w rozumieniu punktów I–IV uznaje się wykonywanie działalności w zakresie najmu lokali mieszkalnych umeblowanych przez osobę wymienioną w 1° art. 965 lub przez spółkę lub organizację, jeżeli generują one ponad 23 000 euro rocznego dochodu i pozwalają osiągać z tej działalności ponad 50% dochodu. Powyższe nawiązuje do tytułu, z którego gospodarstwo domowe podlega opodatkowaniu podatkiem dochodowym w kategoriach wynagrodzeń, zysków przemysłowych i handlowych, zysków rolniczych, niekomercyjnych czy dochodów menadżerów i wspólników. Działalnością komercyjną jest również wykonywanie przez osobę, o której mowa w 1° art. 965, lub przez spółkę, lub organizację działalności dotyczącej wynajmu obiektów handlowych lub przemysłowych, wyposażonych w meble lub urządzenia niezbędne do ich funkcjonowania.

Interesujące rozwiązanie zawarto również w art. 976 CGI, gdzie w pkt I wskazano, iż pod pewnymi warunkami nieruchomości w postaci lasów i gruntów leśnych są zwolnione do trzech czwartych ich wartości podlegającej opodatkowaniu. Natomiast w pkt II tego samego artykułu dodano, iż do trzech czwartych wartości zwolnione są również udziały w ramach tzw. spółek grup leśnych²².

²² Tzw. grupa leśna (fr. *groupement forestier*) to specyficzna forma spółki cywilnej związanej z leśnictwem. Jej działalność ma na celu zakładanie, ulepszanie, wyposażanie

Warunkowym zwolnieniem od podatku objęto również, w myśl art. 976 pkt III CGI, nieruchomość oddaną w dzierżawę długoterminową na warunkach przewidzianych w artykułach L. 416-1–L. 416-6, L. 416-8 i L. 416-9 kodeksu rybołówstwa wiejskiego i morskiego oraz te udzielone w ramach dzierżawy zbywalnej na warunkach przewidzianych w artykułach L. 418-1–L. 418-5 tego samego kodeksu. Pierwszym warunkiem zwolnienia jest co najmniej osiemnastoletni okres dzierżawy. Drugi warunek to stan faktyczny, w którym najemca korzysta z nieruchomości w ramach wykonywania swojego głównego zawodu i jest małżonkiem, współnikiem związanym cywilną umową solidarnościową lub notorycznym konkubentem wynajmującego, jednym z ich braci i sióstr, jednym z ich wstępnych lub zstępnych albo małżonkiem, partnerem związanym cywilną umową solidarnościową lub partnerem prawnym jednego z ich wstępnych lub zstępnych²³.

Innym warunkowym zwolnieniem wskazanym w pkt IV art. 976 CGI są udziały w ramach spółek zgrupowań gruntów rolnych (fr. *groupements agricoles fonciers*), jeżeli udziały te reprezentują wkłady składające się z budynków lub praw do nieruchomości na cele rolnicze oraz gdy umowy dzierżawy przyznane przez grupę i ich dzierżawców spełniają warunki przewidziane w pierwszym akapicie punktu III tego artykułu. Zwolnieniem objęte są również, zgodnie z pkt V art. 976 CGI, nieruchomości wiejskie oraz udziały w grupach gruntów rolnych i grupach gruntów rolnych reprezentatywnych dla tych samych nieruchomości, dzierżawione na warunkach przewidzianych w ust. 1 pkt III spółce o przeznaczeniu głównie rolniczym, kontrolowanej w ponad 50% przez osoby wymienione w pierwszym akapicie²⁴.

i ochronę jednego lub większej liczby obszarów leśnych, a także pozyskiwanie lasów lub gruntów pod zalesianie.

²³ W przypadku niespełnienia tych warunków te same towary są zwolnione do trzech czwartych ich wartości, gdy łączna wartość wynajmowanych towarów, niezależnie od liczby leasingów, nie przekracza 101 897 euro, pod warunkiem że czas trwania dzierżawy wynosi co najmniej osiemnaście lat i że zstępni dzierżawcy nie są pozbawieni umownie prawa do korzystania z art. L. 411-35 kodeksu rolnego i rybołówstwa morskiego.

²⁴ Przy tym zwolnienie to ograniczone jest do wysokości posiadanych udziałów w spółce najemcy przez wymienione w przepisie osoby, które wykonują tam swoją główną działalność zawodową.

4. STAWKI PODATKU OD MAJĄTKU ZWIĄZANEGO Z RYNKIEM NIERUCHOMOŚCI

Jak już wspomniano w niniejszej pracy, w ramach sekcji VI rozdziału II bis uregulowano kwestie związane z obliczeniem podatku, czemu poświęcono artykuły od 977 do 980 CGI.

Stawki podatku wskazano w art. 977 CGI, gdzie zastosowano taryfę progresywno-szczęblową, znaną chociażby w Polsce z konstrukcji podatku od spadów i darowizn. Tak też dla części wartości netto aktywów, podlegającej opodatkowaniu, nieprzekraczającej 800 000 euro, obowiązująca stawka podatku wynosi 0%. Następnie dla wartości netto aktywów między 800 000 euro, a mniejszej lub równej 1 300 000 euro stawka wzrasta do 0,5% od danej wartości, dla wartości większej od 1 300 000 euro, a mniejszej lub równej 2 570 000 euro stawka wynosi 0,7% od danej wartości; dla wartości większej od 2 570 000 euro, a mniejszej lub równej 5 000 000 euro stawka wynosi 1% od danej wartości; dla wartości większej od 5 000 000 euro, a mniejszej lub równej 10 000 000 euro stawka wynosi 1,25% od danej wartości. Ostatnia, najwyższa stawka na poziomie 1,5% stosowana jest do części wartości netto aktywów przekraczającej 10 000 000 euro²⁵.

Bardzo interesująca regulację zawiera również art. 978 CGI, który daje podatnikowi możliwość odliczenia od podatku, do wysokości 50 000 euro, 75% kwoty darowizn pieniężnych oraz darowizn stanowiących pełną własność papierów wartościowych spółek dopuszczonych do obrotu na francuskim rynku regulowanym lub dokonanych przez cudzoziemca na rzecz jednej z dziesięciu enumeratywnie wymienionych instytucji. Do tych instytucji zalicza się w szczególności: publiczne lub prywatne uczelnie badawcze, uczelnie artystyczne lub uczelnie użyteczności publicznej, uczelnie o charakterze niezarobkowym i konsularne, o których mowa w art. L. 711-17 francuskiego kodeksu handlowego; fundacje uznane za fundacje pożytku publicznego, spełniające warunki określone w art. 200 ust. 1 CGI; Narodową Agencję Badań²⁶ czy fundacje uniwersyteckie i fundacje partnerskie, o których mowa odpowiednio w art. L. 719-12

²⁵ W przypadku podatników, których aktywa podlegające opodatkowaniu mają wartość podatkową netto równą lub większą niż 1 300 000 euro i mniejszą niż 1 400 000 euro, kwota podatku obliczona według stawki określonej w tabeli 1 pomniejsza się o kwotę równą 17 500 – 1,25% od „P”, gdzie „P” oznacza wartość netto aktywów podlegającą opodatkowaniu.

²⁶ Fr. *Agence nationale de la recherche*.

i L. 719-13 Kodeksu oświaty, jeżeli spełniają warunki określone w pkt b ust. 1 art. 200 niniejszego kodeksu.

Warto również zaznaczyć, iż pewne podmiotowo zdefiniowane przez francuskiego ustawodawcę darowizny dodatkowo obniżają kwotę podatku należnego. Dotyczy to darowizn i wpłat na rzecz organizacji zatwierdzonych na warunkach przewidzianych w art. 1649 CGI, których siedziba znajduje się w państwie członkowskim Unii Europejskiej lub w innym państwie będącym stroną umowy o Europejskim Obszarze Gospodarczym, które zawarło z Francją umowę o pomocy administracyjnej w celu zwalczania oszustw podatkowych i uchylania się od opodatkowania. Zatwierdzenia udziela się organizacjom realizującym cele i charakteryzującym się cechami podobnymi do organizacji, których główna siedziba znajduje się we Francji, objętych zakresem pkt I art. 978 CGI²⁷. Warto również podkreślić wskazanie zawarte w pkt IV art. 978 CGI, zgodnie z którym skorzystanie z ulgi podatkowej przewidzianej w pkt I podlega przepisom Rozporządzenia Komisji (UE) nr 1407/2013 z dnia 18 grudnia 2013 r. w sprawie stosowania art. 107 i 108 Traktatu o funkcjonowaniu Unii Europejskiej do pomocy *de minimis* i jest obarczone warunkiem przedstawienia przez podatnika, na żądanie administracji podatkowej, dokumentów uzupełniających, potwierdzających całkowitą kwotę i termin płatności oraz tożsamość beneficjentów.

Kolejną kwestią uszczegółowioną przez francuskiego ustawodawcę w art. 979 CGI jest to, iż podatek od majątku związanego z rynkiem nieruchomości podatnika mającego miejsce zamieszkania we Francji jest obniżony o wskazaną w tym artykule różnicę. Z jednej strony chodzi o różnicę między całością tego podatku a podatkami należnymi we Francji i za granicą z tytułu dochodów z poprzedniego roku, obliczoną przed odliczeniem ulg podatkowych stanowiących podatek zapłacony za granicą i ulg niepodlegających odliczeniu. Z drugiej strony wskazano na różnicę między 75% całkowitych globalnych przychodów a wydatkami zawodowymi za rok

²⁷ Jeżeli darowizny i płatności zostały dokonane na rzecz niezatwierdzonej organizacji, której główna siedziba znajduje się w państwie członkowskim Unii Europejskiej lub w innym państwie będącym stroną Porozumienia o Europejskim Obszarze Gospodarczym, które zawarło z Francją umowę administracyjną o pomoc w zakresie zwalczania oszustw podatkowych i uchylania się od płacenia podatków, uzyskana obniżka podatku podlega zwrotowi, chyba że podatnik w terminie złożenia deklaracji przedstawił dokumenty potwierdzające, iż organizacja ta realizuje cele i ma cechy podobne do organizacji, których główna siedziba znajduje się we Francji, spełniające warunki określone w tym artykule CGI.

poprzedni, po odliczeniu jedynie określonych elementów, których przypisanie dopuszczone jest przez art. 156, a także dochodów zwolnionych od podatku dochodowego oraz produktów podlegających podatkowi u źródła, zrealizowanych w tym samym roku we Francji lub poza Francją. Przy tym dochód przekazany spółce podlegającej opodatkowaniu podatkiem dochodowym od osób prawnych, kontrolowanej przez podatnika, jest ponownie względniiany w obliczeniach, o których mowa powyżej, jeżeli istnienie tej spółki i wybór jej wykorzystania mają za główny cel ominięcie całości lub części niniejszego podatku poprzez czerpanie korzyści podatkowej sprzecznej z przedmiotem lub celem przedmiotowej regulacji. Dodatkowo w pkt II art. 979 wskazano, iż zyski kapitałowe oraz wszelkie dochody ustala się bez uwzględnienia zwolnień, progów, obniżek i dodatków przewidzianych w tym kodeksie, z wyjątkiem kosztów stanowiących wydatki zawodowe.

W ostatnim z artykułów odnoszących się do sposobu obliczenia podatku, tzn. w art. 980 CGI, wskazano, iż kwoty podatków, których cechy są podobne do podatku majątkowego od nieruchomości, płaconego, w stosownych przypadkach, poza Francją, przypisywane są do kwoty podatku należnego we Francji²⁸. To przypisanie ogranicza się do podatku od majątku nieruchomego zapłaconego w związku z nieruchomościami i prawami położonymi poza Francją lub od wartości udziałów określonych w art. 965 CGI, reprezentujących te same aktywa.

5. UWAGI KOŃCOWE

Podatek od istotnego majątku związanego z rynkiem nieruchomości, będący przedmiotem analizy w ramach niniejszego artykułu, jest konstrukcją stosunkowo nową, gdyż zastąpił on od 1 stycznia 2018 roku solidarnościowy podatek od majątku (fr. *impôt de solidarité sur la fortune*) i w wielu aspektach bazuje na jego rozwiązaniach²⁹.

Zgodnie z danymi francuskiego Trybunału Obrachunkowego (fr. *Cour des Comptes*) wpływy z tego podatku wyniosły w 2022 r. 2,1 miliarda euro,

²⁸ O. Lejeune, *L'imposition des revenus du patrimoine immobilier et les produits de défiscalisation immobilière*, [w:] *Gestion de patrimoine. Stratégies juridiques, fiscales et sociales*, red. A. Thauvron, Malakoff 2021, s. 273–287, <https://doi.org/10.3917/dunod.thauv.2021.01.0273>

²⁹ J.P. Cossin, *La fiscalité de la transmission d'entreprise?*, [w:] *Gestion de patrimoine. Stratégies juridiques, fiscales et sociales*, red. A. Thauvron, Malakoff 2021, s. 288, <https://doi.org/10.3917/dunod.thauv.2021.01.0489>

co stanowiło 0,7% wszystkich dochodów budżetu państwa, a liczba złożonych deklaracji wyniosła ponad 164 tysiące³⁰.

Przedstawienie w ramach niniejszego opracowania konstrukcji francuskiego podatku od majątku związanego z rynkiem nieruchomości może stanowić ciekawy punkt odniesienia dla polskiego ustawodawcy, który niejednokrotnie opierał się już w przeszłości na wzorcach francuskich i mógłby wykorzystać rozwiązania francuskie do stabilizacji cenowej na dzisiejszym rynku nieruchomości.

Odpowiedź na pytanie, czy warto wzorce francuskie w tym aspekcie wykorzystać w Polsce, nie jest jednoznaczna, gdyż pod uwagę należy wziąć co najmniej kilka aspektów.

Po pierwsze, podatek ten można traktować jako dodatkowy instrument, który może być wykorzystany przez państwa niemające systemu katastralnego. Dodatkowo można założyć, iż opisana w ramach niniejszego artykułu kontrybucja mogłaby funkcjonować obok istniejących już w danym systemie prawa podatków. Jest to o tyle istotne, że w Polsce trudno nawet mówić o istnieniu gotowej ewidencji katastralnej, której substytutem – do czasu utworzenia odpowiedniego katastru nieruchomości – może być obecna ewidencja gruntów i budynków. Powyższe założenie wymaga jednak, aby owa ewidencja została dopracowana, gdyż w obecnym kształcie może być ona jedynie punktem wyjścia, a nie gotowym rejestrem wartości nieruchomości. W ocenie autora wydaje się jednak, iż w dobie rozwoju technologicznego dodanie do istniejącej już ewidencji danych dotyczących wartości nieruchomości nie powinno stanowić większego problemu, a zależne jest jedynie od woli ustawodawcy, aby taki rejestr był kompletnym zbiorem informacji o danej nieruchomości³¹. Stąd też wprowadzenie dodatkowego podatku nie powodowałoby istotnej ingerencji w system podatków i opłat lokalnych, który akurat we Francji jest nad wyraz rozbudowany i stanowił już przedmiot odrębnych

³⁰ Cour des comptes, *L'impôt sur la fortune immobilière*, 2024, <https://www.ccomptes.fr/fr/documents/68192> (dostęp: 28.08.2024).

³¹ Jest to uzależnione również od poziomu akceptacji jawności informacji w danym społeczeństwie, gdyż można sobie wyobrazić wynikający z uwarunkowań historycznych społeczny opór wobec możliwości publicznego weryfikowania stanu majątkowego danych osób w zakresie wartości nieruchomości, które one posiadają.

opracowań – bądź to w zakresie poszczególnych typów podatków³², bądź też większej ich grupy³³.

Po drugie, pomimo niewątpliwych zalet omawianej konstrukcji prawnej, odwołujących się do jej wpływu na dywersyfikację dochodów budżetowych oraz generalnej akceptacji społecznej dla opodatkowywania osób z największym majątkiem, nie sposób przejść obojętnie obok istotnych wad takiego rozwiązania. Zwrócić należy bowiem uwagę na fakt, iż poziom skomplikowania tej regulacji jest dość znaczny i jego wprowadzenie może być postrzegane jako dalsze rozbudowywanie i tak już mało czytelnego systemu podatkowego. Co istotne, wprowadzanie dodatkowych czy nowych kontrybucji pozostaje w sprzeczności z założeniami wskazanymi chociażby w raportach francuskiego Trybunału Obrachunkowego³⁴. W tym zakresie ustawodawca francuski rozpoczął już stopniowy proces upraszczania systemu podatkowego, czego przykładem jest chociażby redukcja w 2023 roku, a następnie zniesienie do 2027 roku lokalnego podatku obrotowego – *cotisation sur la valeur ajoutée*³⁵.

Po trzecie, ewentualne wprowadzenie podatku wzorowanego na rozwiązaniach francuskich wymagałoby odpowiedzi na wiele akcesoryjnych pytań, które z uwagi na ramy niniejszego opracowania zostaną jedynie przez autora zasygnalizowane. W szczególności warte rozważenia byłoby to, czy wpływy z przedmiotowego podatku powinny – wzorem francuskim – trafiać do budżetu państwa, czy też może do gminy, na terenie której dana nieruchomość jest zlokalizowana. Kolejnym tematem do dalszej dyskusji, w przypadku uczynienia tego podatku dochodem gmin, jest kwestia jego obligatoryjnego lub fakultatywnego charakteru. Prawo francuskie rozwinęło bowiem w ostatnich latach koncepcję tzw. fakultatywnych podatków gminnych, w stosunku do których decyzja o poborze należy do

³² A. Kałużny, *Opodatkowanie infrastruktury podatkiem od nieruchomości*, Warszawa 2020, s. 302 i nast.

³³ M. Mariański, *Inne obowiązkowe podatki gminne we Francji według francuskiego Generalnego Kodeksu Podatków*, „Studia Iuridica Toruniensia” 2021, nr 29, s. 193 i nast., <https://doi.org/10.12775/SIT.2021.029>

³⁴ M. Mariański, *Wyzwania stojące przed organizacją i funkcjonowaniem JST we Francji w świetle raportu francuskiego Cour des comptes z 2023 roku*, „Dyskurs Prawniczy i Administracyjny” 2024, nr 2, s. 44 i nast.

³⁵ Podatek ten to lokalna kontrybucja należna od firm osiągających określony obrót, która wraz z podatkiem od nieruchomości gospodarczej (fr. *cotisation foncière des entreprises*) stanowi jeden z dwóch składników terytorialnego podatku gospodarczego (fr. *contribution économique territoriale*).

danej jednostki samorządu terytorialnego³⁶. Owa fakultatywność pozwala bowiem na rozwiązanie problemu efektywności fiskalnej danego podatku, gdyż to gminy mogłyby indywidualnie ową kwestię oceniać, zestawiając za każdym razem w ich konkretnym przypadku koszty poboru z potencjalnymi dochodami budżetowymi.

Po czwarte, dodatkowe opodatkowywanie osób z największym majątkiem może wzbudzić istotne wątpliwości, odwołujące się do będących przedmiotem rozważań doktryny postulatów sprawiedliwego opodatkowania³⁷. Omawiany podatek stanowić może bowiem dodatkowe obciążenie krajowego systemu lub generować zarzut podwójnego opodatkowania, zwłaszcza gdy w danym państwie już istnieje dość rozbudowany i skomplikowany system podatków dochodowych i majątkowych.

Reasumując, w kontekście wyżej wskazanych argumentów koncepcja francuskiego dodatkowego podatku od majątku związanego z rynkiem nieruchomości mogłaby zostać wykorzystana jako subsydiarny element szerszej reformy. Celem owej reformy mogłoby być ustabilizowanie rynku nieruchomości przez przygotowanie tego segmentu do docelowego wprowadzenia systemu katastralnego. Autor ma jednak świadomość, iż zaprezentowane w artykule uwarunkowania i wątpliwości, zarówno natury historycznej, jak i koncepcyjnej, mogą stanowić dość istotną przeszkodę dla wprowadzania opisywanych rozwiązań w prawie polskim. Niemniej jednak wskazane w pracy rozwiązania, wraz z pytaniami problemowymi, które im towarzyszą, mogą być przyczynkiem do szerszej dyskusji nad stanem polskich regulacji w omawianej materii i dodatkowym impulsem do zmian w ramach aktualnego systemu opodatkowania nieruchomości.

BIBLIOGRAFIA

- Colliard J.-É., Montialoux C., *Une brève histoire de l'impôt*, „Regards croisés sur l'économie” 2007, nr 1, <https://doi.org/10.3917/rce.001.0056>
- Cossin J.P., *La fiscalité de la transmission d'entreprise?*, [w:] *Gestion de patrimoine. Stratégies juridiques, fiscales et sociales*, red. A. Thauvron, Malakoff 2021, <https://doi.org/10.3917/dunod.thauv.2021.01.0489>

³⁶ M. Mariański, *Formy innych fakultatywnych podatków gminnych w świetle regulacji francuskiego Generalnego kodeksu podatków*, „Studia Prawnoustrojowe” 2022, nr 55, s. 225, <https://doi.org/10.31648/sp.7497>

³⁷ Szerzej A. Nita, *Teoretyczne i normatywne wyznaczniki sprawiedliwego opodatkowania*, „Toruński Rocznik Podatkowy” 2013, s. 16 i nast.; *idem*, *Zdolność płatnicza podatnika jako kryterium sprawiedliwego opodatkowania*, „Kwartalnik Prawa Podatkowego” 2017, nr 4, s. 9 i nast., <https://doi.org/10.18778/1509-877X.2017.04.01>

- Cour des comptes, *L'impôt sur la fortune immobilière*, 2024, <https://www.ccomptes.fr/fr/documents/68192> (dostęp: 28.08.2024).
- Etel L., *Opodatkowanie nieruchomości. Problemy praktyczne*, Białystok 2001.
- Etel L., Dowgier R., *Podatki i opłaty lokalne. Czas na zmiany*, Białystok 2013.
- Jaśniewicz M., *Nowy (bez)Ład w opodatkowaniu najmu nieruchomości*, „Kwartalnik Prawa Podatkowego” 2022, nr 1, <https://doi.org/10.18778/1509-877X.2022.01.03>
- Kałużny A., *Opodatkowanie infrastruktury podatkiem od nieruchomości*, Warszawa 2020.
- Lejeune O., *L'imposition des revenus du patrimoine immobilier et les produits de défiscalisation immobilière*, [w:] *Gestion de patrimoine. Stratégies juridiques, fiscales et sociales*, red. A. Thauvron, Malakoff 2021, <https://doi.org/10.3917/dunod.thauv.2021.01.0273>
- Machowska A., Wojtyczek K., *Prawo francuskie*, t. 2, Kraków 2005.
- Mariański M., *Formy innych fakultatywnych podatków gminnych w świetle regulacji francuskiego Generalnego kodeksu podatków*, „Studia Prawnoustrojowe” 2022, nr 55, <https://doi.org/10.31648/sp.7497>
- Mariański M., *Inne obowiązkowe podatki gminne we Francji według francuskiego Generalnego Kodeksu Podatków*, „Studia Iuridica Toruniensia” 2021, nr 29, <https://doi.org/10.12775/SIT.2021.029>
- Mariański M., *Kontrola finansów publicznych w prawie francuskim. Wybrane aspekty instytucjonalne*, „Białostockie Studia Prawnicze” 2023, z. 28, nr 2, <https://doi.org/10.15290/bsp.2023.28.02.13>
- Mariański M., *Wyzwania stojące przed organizacją i funkcjonowaniem JST we Francji w świetle raportu francuskiego Cour des comptes z 2023 roku*, „Dyskurs Prawniczy i Administracyjny”, 2024, nr 2.
- Nita A., *Teoretyczne i normatywne wyznaczniki sprawiedliwego opodatkowania*, „Toruński Rocznik Podatkowy” 2013.
- Nita A., *Zdolność płatnicza podatnika jako kryterium sprawiedliwego opodatkowania*, „Kwartalnik Prawa Podatkowego” 2017, nr 4, <https://doi.org/10.18778/1509-877X.2017.04.01>
- Oliva E., *Soixante ans de Constitution financière et fiscale: réflexions sur les développements du constitutionnalisme financier en France. 1 re partie: L'extension de la compétence constitutionnelle dans le domaine financier et fiscal*, „Gestion & Finances Publiques” 2018, nr 6, <https://doi.org/10.3166/gfp.2018.00102>
- Popławski M., Pahl B., Mariański M., *Wpływ francuskiego Trybunału Konstytucyjnego (Conseil constitutionnel) na krajowy system podatkowy. Analiza na przykładzie podatku od bardzo wysokich dochodów (taxe sur les très hauts revenus)*, „Przegląd Prawa Konstytucyjnego” 2023, nr 5, <https://doi.org/10.15804/ppk.2023.05.23>

NIEPEWNA PRZYSZŁOŚĆ PRAWA KARNEGO SKARBOWEGO (NA ROZDROŻU MIĘDZY POWSZECHNYM PRAWEM KARNYM A SANKCJĄ ADMINISTRACYJNĄ)

Streszczenie. Prawo karne skarbowe stanowi wyodrębniony dział prawa karnego (prawo karne *sensu largo*), chroniący szeroko pojęty publiczny porządek finansowy (zwłaszcza interes fiskalny). Status prawa karnego skarbowego to przedmiot sporów i kontrowersji – zarówno historycznie, jak i współcześnie. *Ratio legis* prawa karnego skarbowego w dotychczasowym kształcie podważają następujące okoliczności: 1) brak naturalnych granic prawa karnego skarbowego jako gałęzi prawa, 2) rozrost sankcji administracyjnych (kar pieniężnych), które wypierają lub wzmacniają (kumulacja) karę kryminalną (także w dziedzinie prawa podatkowego i prawa finansowego) oraz 3) wyraźne wkroczenie powszechnego prawa karnego na obszar kryminalizacji i penalizacji przestępczości podatkowej (falszerstwo faktury i wyłudzenie VAT). Autor zgadza się ze stawianym w literaturze postulatem zastąpienia prawa karnego skarbowego sankcją administracyjną, lecz z zastrzeżeniem, że trzeba go uzupełnić o wyraźne włączenie najcięższych przypadków naruszenia publicznego porządku finansowego do regulacji powszechnego prawa karnego.

Słowa kluczowe: prawo karne skarbowe, powszechne prawo karne, sankcja administracyjna, przestępstwo podatkowe

* Doktor, Katedra Prawa Finansowego, Wydział Prawa i Administracji, Uniwersytet Warszawski, e-mail: k.radzikowski@wpia.uw.edu.pl, <https://orcid.org/0000-0001-6246-8838>

UNCERTAIN FUTURE OF FISCAL PENAL LAW (AT THE CROSSROADS BETWEEN CRIMINAL LAW AND ADMINISTRATIVE SANCTIONS)

Summary. Fiscal penal law is a separate branch of criminal law (criminal law *sensu largo*), protecting the broadly understood public financial order (especially fiscal interests). The status of fiscal penal law is the subject of disputes and controversies – both historically and nowadays. The following circumstances undermine the *ratio legis* of fiscal penal law in its current form: 1) the lack of natural limits of fiscal penal law as a branch of law, 2) the increase in administrative sanctions (financial penalties), which displace or strengthen (cumulate) criminal penalties (also in the field of tax law and financial law) and 3) a clear encroachment of criminal law into the area of criminalization and penalization of tax crime (invoice forgery and VAT fraud). I agree with the proposal in the literature to replace fiscal penal law with an administrative sanction, but it should be supplemented with the explicit inclusion of the most serious cases of violation of public financial order in the regulations of criminal law.

Keywords: fiscal penal law, criminal law, administrative sanction, tax crime

1. UWAGI WPROWADZAJĄCE

Od czasów przedwojennych, niezależnie od zmian ustroju społeczno-gospodarczego, prawo karne skarbowe jest regulowane odrębnie względem zasadniczego nurtu prawa karnego: 1) ustawą karną skarbową z dnia 2 sierpnia 1926 r.¹, 2) ustawą karną skarbową z dnia 18 marca 1932 r.², 3) dekretem Prezydenta Rzeczypospolitej z dnia 3 listopada 1936 r. Prawo karne skarbowe³, 4) dekretem z dnia 11 kwietnia 1947 r. Prawo karne skarbowe⁴, 5) ustawą karną skarbową z dnia 13 kwietnia 1960 r.⁵, 6) ustawą karną skarbową z dnia 26 października 1971 r.⁶ i 7) ustawą z dnia 10 września 1999 r. – Kodeks karny skarbowy⁷. Zmienił się jednak sposób powiązania przepisów prawa karnego skarbowego z powszechnym prawem karnym.

Tradycyjnie przepisy prawa karnego skarbowego nie zawierały autonomicznych postanowień dotyczących ogólnych zasad odpowiedzialności, lecz odsyłały do postanowień powszechnego prawa karnego. W konsekwencji przepisy kodeksowe dotyczące zasad ogólnych odpowiedzialności karnej miały zastosowanie do prawa karnego skarbowego, część ogólna

¹ Dz.U. Nr 105, poz. 609 ze zm.

² Dz.U. Nr 34, poz. 355 ze zm.

³ Dz.U. Nr 84, poz. 581 ze zm.

⁴ Dz.U. Nr 32, poz. 140 ze zm.

⁵ Dz.U. Nr 21, poz. 123 ze zm.

⁶ Tekst jedn. Dz.U. z 1984 r. Nr 22, poz. 103 ze zm.

⁷ Tekst jedn. Dz.U. z 2018 r., poz. 1958 ze zm. – dalej: k.k.s.

prawa karnego skarbowego stanowiła zaś *leges speciales* wobec części ogólnej powszechnego prawa karnego, więc w rozumieniu kodeksowym odpowiedzialność karna skarbową była odpowiedzialnością karną, a przestępstwo skarbowe – przestępstwem (podobnie na temat wykroczenia i wykroczenia skarbowego)⁸.

De lege lata prawo karne skarbowe jest regulowane ustawą o randze kodeksowej, która zawiera własną część ogólną i w sposób systemowy nie odsyła do przepisów Kodeksu karnego (z zastrzeżeniem przepisów enumeratywnie wskazanych w art. 20 § 1–2 k.k.s.)⁹. Każde natomiast odpowiednio stosować przepisy proceduralne i wykonawcze: ustawę z dnia 6 czerwca 1997 r. – Kodeks postępowania karnego¹⁰ (art. 113 § 1 k.k.s.) i usta-

⁸ Za objęciem przestępstwa skarbowego pojęciem przestępstwa – zob. G. Bogdan, *Relacja pojęć przestępstwa i przestępstwa skarbowego w polskim prawie karnym*, „Przegląd Sądowy” 1997, nr 5, s. 83 i nast.; F. Prusak, *Depenalizacja niektórych przestępstw skarbowych czy progresja ich karania*, „Przegląd Sądowy” 1997, nr 5, s. 72 i nast.; *idem*, *Nowe podwyższenie granic kar majątkowych oraz progów rozgraniczających przestępstwa i wykroczenia skarbowe*, „Przegląd Sądowy” 1996, nr 4, s. 26 i nast.; *idem*, *Podwyższenie granic grzywny, czy progów rozgraniczających przestępstwa i wykroczenia skarbowe*, „Palestra” 1996, nr 1–2, s. 29 i nast.; M. Szwarczyk, *Ewolucja pojęcia przestępstwa skarbowego w polskim ustawodawstwie karnym skarbowym*, [w:] *W kręgu teorii i praktyki prawa karnego. Księga poświęcona pamięci Profesora Andrzeja Wąska*, red. L. Leszczyński, E. Skrętowicz, Z. Hołda, Lublin 2005, s. 595 i nast.; uchwały Sądu Najwyższego (SN): z dnia 27 lipca 1972 r., VI KZP 18/72, OSNKW 1972, nr 10, poz. 155 i z dnia 31 lipca 1974 r., VI KZP 9/74, OSPiKA 1975, nr 10, poz. 218 (aprobująca glosa E. Szwedka). Za rozdzielnoscią omawianych pojęć: J. Raglewski, *Relacja pojęć „przestępstwo” – „przestępstwo skarbowe” oraz „wykroczenie” – „wykroczenie skarbowe” w polskim systemie prawa karnego materialnego*, „Prokuratura i Prawo” 1998, nr 5, s. 104 i nast.; Z. Gostyński, *W prawie karnym skarbowym bez zmian*, „Przegląd Sądowy” 1996, nr 10, s. 74 i nast.; *idem*, *W sprawie rzekomych zmian w prawie karnym skarbowym*, „Palestra” 1996, nr 5–6, s. 54 i nast.; uchwały SN: z dnia 20 listopada 1985 r., VI KZP 30/85, OSNKW 1986, nr 5, poz. 36 i z dnia 25 kwietnia 1996 r., I KZP 4/96, OSNKW 1996, nr 5–6, poz. 25. Spory ucięła uchwała z dnia 4 kwietnia 2005 r., I KZP 7/05, OSNKW 2005, nr 5, poz. 44, zgodnie z którą pojęcie przestępstwa z art. 258 § 1 ustawy z dnia 6 czerwca 1997 r. – Kodeks karny (tekst jedn. Dz.U. z 2024 r., poz. 17 ze zm. – dalej: k.k.; podobnie: art. 234, 235, 236 § 1, 238, 239 § 1 i 259 k.k.) przed wejściem w życie Kodeksu karnego skarbowego obejmowało także przestępstwa skarbowe, więc określając mianem „skarbowych”, ustawodawca nie odbierał im cech przestępstwa w rozumieniu Kodeksu karnego (uchwałę podjęto przy dziesięciu zdaniach odrębnych).

⁹ Podobnie art. 46 k.k.s. odnośnie do ustawy z dnia 20 maja 1971 r. – Kodeks wykroczeń (tekst jedn. Dz.U. z 2021 r., poz. 281 ze zm.).

¹⁰ Tekst jedn. Dz.U. z 2021 r., poz. 534 ze zm.

wę z dnia 6 czerwca 1997 r. – Kodeks karny wykonawczy¹¹ (art. 178 § 1 k.k.s.). W rozumieniu kodeksowym odpowiedzialność karna skarbową nie jest więc odpowiedzialnością karną, a przestępstwo skarbowe – przestępstwem¹². Niemniej jednak należy określić je tymi mianami, rozpatrując uniwersalne znaczenie pojęć w kulturze prawnej (podobnie na temat wykroczenia i wykroczenia skarbowego). Z punktu widzenia Konstytucji Rzeczypospolitej Polskiej z dnia 2 kwietnia 1997 r.¹³ i aktów prawnych z innych dziedzin niż prawo karne (zwłaszcza o charakterze ustrojowym) różnicowanie rodzaju i charakteru przestępstwa jest zbędne, więc rozgraniczenie omawianych pojęć ma charakter porządkujący i obowiązuje jedynie wewnątrz systemu prawa karnego¹⁴. Nie ulega wątpliwości, że prawo skarbowe należy do działu prawa karnego (prawo karne *sensu largo*), nie zaś prawa finansowego czy prawa administracyjnego, opiera się na zasadach i instytucjach powszechnego prawa karnego, natomiast odstępstwa występują tylko tam, gdzie jest to konieczne i uzasadnione specyfiką regulacji, która chroni szeroko pojęty publiczny porządek finansowy (zwłaszcza interes fiskalny). Podobnie jak prawo karne wojskowe, prawo karne skarbowe określa się mianem prawa karnego szczególnego, które – w odróżnieniu od ustaw karnych dodatkowych – zawiera własną część ogólną. Wszystkie podręczniki lokują prawo karne skarbowe w ramach systemu prawa karnego, z jednej strony wskazując na odrębności względem powszechnego prawa karnego, a z drugiej strony podkreślając, że co do zasady prawo karne skarbowe nie tworzy własnych instytucji, ale korzysta z rezerwuaru powszechnego prawa karnego: przenosi je w stanie niezmienionym bądź dostosowuje do swoich

¹¹ Tekst jedn. Dz.U. z 2021 r., poz. 53 ze zm.

¹² Art. 4 § 6 pkt. 1–5 i 7–8 ustawy z dnia 10 września 1999 r. – Przepisy wprowadzające Kodeks karny skarbowy (Dz.U. Nr 83, poz. 931) znowelizował wskazane powyżej przepisy Kodeksu karnego posługujące się terminem „przestępstwo”, *expressis verbis* dodając przestępstwa skarbowe, więc mimo zmiany zakresu omawianych pojęć nie zmieniły się rozpatrywane normy prawne.

¹³ Dz.U. Nr 78, poz. 483 ze zm.

¹⁴ Uchwała SN z dnia 23 marca 2011 r., I KZP 31/10, OSNK 2011, nr 3, poz. 23.

potrzeb¹⁵. Podobnie traktuje prawo karne skarbowe współczesny *System prawa karnego*¹⁶.

Choć niezależne, przepisy Kodeksu karnego skarbowego są wzorowane na przepisach powszechnego prawa karnego: ewidentnie w zakresie części ogólnej (powtarzają, choć zazwyczaj niedosłownie, przepisy Kodeksu karnego) i mniej wyraźnie w zakresie części szczegółowej (w dużej mierze przestępstwa skarbowe są wyspecjalizowanymi odmianami przestępstw stypizowanych w powszechnym prawie karnym). Co więcej, zerwaniu formalnych związków paradoksalnie towarzyszy wzmocnienie merytorycznej integracji z powszechnym prawem karnym. Jak podkreśla ustawodawca, samodzielność i kompletność regulacji Kodeksu karnego skarbowego, bez blankietowo określonego odesłania do Kodeksu karnego i Kodeksu

¹⁵ Z zakresu powszechnego prawa karnego (dawne i współczesne): S. Śliwiński, *Prawo karne materialne, część ogólna*, Warszawa 1946, s. 9; J. Śliwowski, *Prawo karne*, Warszawa 1979, s. 17; I. Andrejew, *Polskie prawo karne w zarysie*, Warszawa 1986, s. 22, 459 i nast.; J. Bafia, *Polskie prawo karne*, Warszawa 1989, s. 22–24; K. Buchała, *Prawo karne materialne*, Warszawa 1989, s. 28–30; W. Świda, *Prawo karne*, Warszawa 1989, s. 15–16; M. Cieślak, *Polskie prawo karne. Zarys systemowego ujęcia*, Warszawa 1995, s. 17–18; K. Buchała, A. Zoll, *Polskie prawo karne*, Warszawa 1997, s. 9; T. Bojarski, *Polskie prawo karne. Zarys części ogólnej*, Warszawa 2012, s. 36; W. Wróbel, A. Zoll, *Polskie prawo karne. Część ogólna*, Kraków 2014, s. 37; A. Grześkowiak w: *Prawo karne*, red. A. Grześkowiak, K. Wiak, Warszawa 2017, s. 10; L. Gardocki, *Prawo karne*, Warszawa 2019, s. 2; A. Marek, V. Konarska-Wrzosek, *Prawo karne*, Warszawa 2019, s. 10–11; Ł. Pohl, *Prawo karne. Wykład części ogólnej*, Warszawa 2019, s. 27; P. Kozłowska-Kalisz w: *Prawo karne materialne. Część ogólna*, red. M. Mozgawa, Warszawa 2020, s. 26; M. Królikowski, R. Zawłocki, *Prawo karne*, Warszawa 2020, s. 24–26; L. Tyszkiewicz w: *Prawo karne. Część ogólna, szczególna i wojskowa*, red. T. Dukiet-Nagórska, O. Sitarz, Warszawa 2020, s. 27; J. Warylewski, *Prawo karne. Część ogólna*, Warszawa 2020, s. 30–31; z zakresu prawa karnego skarbowego (dawne i współczesne): K. Borkowski, *Prawo karne skarbowe*, Kraków 1951, s. 1–2 i 6–7; J. Bafia, *Prawo karne skarbowe*, Warszawa 1980, s. 5–7; Z. Siwik, *Podstawy prawa karnego skarbowego*, Wrocław 1983, s. 26–27; F. Prusak, *Prawo karne skarbowe*, Warszawa 2008, s. 1–3 i 13–15; S. Baniak, *Prawo karne skarbowe*, Warszawa 2009, s. 25–27; J. Sawicki, *Zarys prawa karnego skarbowego*, Warszawa 2010, s. 15–16; *idem* w: J. Sawicki, G. Skowronek, *Prawo karne skarbowe*, Warszawa 2021, s. 23–24 i 28–29; V. Konarska-Wrzosek w: V. Konarska-Wrzosek, T. Oczkowski, J. Skorupka, *Prawo i postępowanie karne skarbowe*, Warszawa 2013, s. 29–30; I. Sepioło-Jankowska, *Prawo i postępowanie karne skarbowe*, Warszawa 2017, s. 4–5; L. Wilk, J. Zagrodnik, *Prawo i proces karny skarbowy*, Warszawa 2019, s. 2–3; O. Włodkowski, *Prawo karne skarbowe. Schematy. Tabele. Komentarze. Orzecznictwo. Teksty. Kazusy*, Warszawa 2021, s. 30–33.

¹⁶ Por. A. Marek w: *System prawa karnego*, t. I, red. A. Marek, Warszawa 2010, s. 29–31; F. Prusak, G. Skowronek w: *System prawa karnego*, t. XI, red. M. Bojarski, Warszawa 2018, s. 6 i nast.

wykroczeń, ma na celu przede wszystkim ułatwienie posługiwania się regulacjami karnymi skarbowymi przez osoby bez przygotowania prawniczego (ma charakter funkcjonalny, a nie merytoryczny)¹⁷.

U podstaw wyodrębnienia prawa karnego skarbowego leży założenie o dwutorowości represji karnej, która polega na tym, że te same co do istoty (rodzaju) czyny podlegają różnej karze w zależności od tego, czy są skierowane przeciwko interesom państwa lub samorządu terytorialnego, czy przeciwko interesom innych osób¹⁸. Opinia publiczna nie postrzega naruszenia prawa karnego skarbowego na takim samym poziomie naganności jak naruszenie powszechnego prawa karnego¹⁹. Poczucie sprawiedliwości nie pozwala, aby człowiek, który nielegalnie dąży do zmniejszenia ciężarów publicznych, miał być takim samym zbrodniarzem jak ten, kto przez czyny przestępne dąży do wzbogacenia się bezpośrednio krzywdą innych²⁰. Społeczeństwo nie zdaje sobie sprawy z wagi przestępstw skarbowych, gdyż nie odczuwa ich dolegliwości, a fiskus nigdy nie cieszył się życzliwością obywateli²¹. Mimo bezdyskusyjnej szkodliwości dla społeczeństwa i gospodarki tradycyjnie od czasów starożytnych przestępstwa przeciwko fiskusowi uważano za sprawy mniejszej wagi²². Naruszenie zakazów karnych skarbowych jest niemoralne, lecz to ustawa wskazuje obywatelowi, co wolno, a czego nie wolno, tymczasem to, że nie wolno kraść czy zabijać, wskazuje sumienie²³. Mamy do czynienia nie tyle z negacją wartości etycznej obowiązku ponoszenia ciężaru danin publicznych, ile z poszukiwaniem różnorodnych usprawiedliwień dla jego naruszenia, gdyż społeczna niechęć do podatków jest oczywista i naturalna²⁴.

Tam, gdzie państwo lub samorząd terytorialny występuje w stosunkach prywatnoprawnych, zamachy na jego mienie korzystają z podobnej

¹⁷ Uzasadnienie do projektu Kodeksu karnego skarbowego, druk sejmowy nr III.1146, s. 3–5.

¹⁸ A. Mogilnicki, *Dwutorowość represji karnej przy przestępstwach zwykłych i skarbowych*, „Ruch Prawniczy, Ekonomiczny i Socjologiczny” 1937, nr 3, s. 337 i nast.

¹⁹ F. Prusak, G. Skowronek w: *System...*, t. XI, s. 9.

²⁰ A. Mogilnicki, *Dwutorowość...*, s. 337.

²¹ W. Blutstein, W. Goettel, *Prawo karne skarbowe z komentarzem*, Warszawa 1938, s. 10.

²² R. Lemkin, *Prawo karne skarbowe. Komentarz*, Kraków 1938, s. XVII i nast.

²³ J. Bafia, *Prawo...*, s. 11.

²⁴ L. Wilk, *O naturze przestępczości podatkowej i metodach jej przeciwdziałania*, [w:] *Teoretyczne i praktyczne problemy współczesnego prawa karnego. Księga jubileuszowa dedykowana Profesorowi Tadeuszowi Bojarskiemu*, red. A. Michalska-Warias, I. Nowikowski, J. Piórkowska-Flieger, Lublin 2011, s. 623–626.

ochrony jak zamachy na mienie innych osób. Rysuje się więc asymetria poziomu ochrony interesu majątkowego i interesu fiskalnego państwa (samorządu terytorialnego) – historycznie, szczególnie jaskrawo w okresie socjalistycznym, gdy mienie państwowe i mienie społeczne podlegało zaostrzonej względem mienia prywatnego ochronie powszechnego prawa karnego, natomiast interes fiskalny poddany był zaskakująco łagodnej ochronie prawa karnego skarbowego – zwłaszcza w kontekście ustawy karnej skarbowej z 1960 r., która co do zasady zaostrzyła odpowiedzialność karną skarbową, łagodząc ją jednak w zakresie przestępstw dewizowych, regulowanych wcześniej przepisami powszechnego prawa karnego (por. dalej). Podobnie jaskrawo asymetria ta rysuje się dziś odnośnie do oszustw w zakresie VAT (por. dalej).

Status prawa karnego skarbowego to przedmiot sporów i kontrowersji – zarówno historycznie, jak i współcześnie. Dość zgodnie uważa się, że przedmiot ochrony determinuje odmienną politykę kryminalną i wymaga przystosowania instrumentów zasadniczego nurtu prawa karnego dotyczącego przestępczości pospolitej do przestępczości skarbowej. Prawo karne skarbowe cechuje się daleko idącą degresją karania: zawiera liczne i nieznane powszechnemu prawu karnemu (bądź znacznie w nim ograniczone) instytucje zmierzające do uniknięcia lub złagodzenia odpowiedzialności, pod warunkiem wyrównania uszczerbku majątkowego po stronie władzy publicznej²⁵. Przeważa pogląd o odrębnościach prawa karnego skarbowego względem powszechnego prawa karnego oraz o zaletach autonomicznej regulacji przestępstw skarbowych i wykroczeń skarbowych²⁶.

²⁵ M. Kurzyński, *Karalność w prawie karnym skarbowym. Wybrane zagadnienia degresji karania*, Olsztyn 2016, s. 9–27; J. Sawicki, *Zaniechanie ukarania jako element polityki karnej w prawie karnym skarbowym*, Wrocław 2011, s. 122 i nast.; W. Bednarek, J. Dobkowski, Z. Kopacz, *Uwagi i konstatacje ogólne na temat degresji karania w prawie karnym skarbowym*, [w:] *Nauka wobec przestępczości. Księga ku czci Profesora Tadeusza Hanauska*, red. J. Błachut, M. Szewczyk, J. Wójcikiewicz, Kraków 2001, s. 239 i nast.

²⁶ Historycznie: J. Makarewicz, *Granice ustawy karnej*, „Przegląd Prawa i Administracji” 1920, s. 104–105; *idem*, *Powrotna fala*, „Ruch Prawniczy, Ekonomiczny i Socjologiczny” 1930, nr 4, s. 475 i nast.; L. Hartman, *System prawa karnego skarbowego materialnego i formalnego*, Lwów 1930, s. 7–13; W. Blutstein, W. Goettel, *Prawo...*, s. 9–11; R. Lemkin, *Prawo...*, s. XX–XXXI; J. Bafia, *Nowa ustawa karna skarbowa*, „Nowe Prawo” 1960, nr 6, s. 739; W. Wójtowicz, *Zagadnienia materialnoprawne w u.k.s.*, „Nowe Prawo” 1971, nr 12, s. 1744–1745; B. Koch, *Przestępstwa i wykroczenia dewizowe*, Warszawa 1975, s. 40–42; Z. Siwik, *Systematyczny komentarz do ustawy karnej skarbowej. Część ogólna*, Wrocław 1993, s. 8–14; *idem*, *Kodeks karny skarbowy. Ogólne zasady odpowiedzialności i karania*,

Podkreśla się wagę odrębnej kodyfikacji jako wartości samej w sobie, tak z praktycznego, jak i teoretycznego punktu widzenia²⁷, choć znajdziemy też uwagi krytyczne o zastosowaniu tu formy kodeksu, gdyż powinna ona obejmować jedynie w pełni samodzielne gałęzie prawa²⁸. Nie kwestionując swoistego ciężaru gatunkowego kodyfikacji prawa karnego *sensu stricto*, orzecznictwo konstytucyjne dopuszcza porzucenie przez ustawodawcę w szczegółowych dyscyplinach prawa karnego *sensu largo* wzorca wynikającego z przepisów części ogólnej Kodeksu karnego²⁹.

Omawiając relacje do sankcji administracyjnych, podkreśla się, że ich związki z prawem karnym skarbowym są znacznie silniejsze niż w przypadku powszechnego prawa karnego – tym bardziej więc potrzeba wyraźnych reguł kolizyjnych, docelowo rozważa się zaś porzucenie kryminalizacji i penalizacji naruszeń prawa podatkowego i prawa finansowego na rzecz wyłączności reżimu odpowiedzialności administracyjnej (zwłaszcza w zakresie wykroczeń skarbowych)³⁰. Dyskusja o statusie prawa karnego skarbowego

„Przegląd Podatkowy” 1999, nr 12, s. 1 i 30; współcześnie: L. Wilk w: *Prawo karne gospodarcze*, red. O. Górniok, Warszawa 2003, s. 526 i nast.; L. Wilk, *W sprawie autonomii materialnego prawa karnego skarbowego*, „Państwo i Prawo” 2009, nr 8, s. 40–45; Z. Siwik, *Główne kierunki zmian dokonanych w Kodeksie karnym skarbowym z 1999 roku. Ogólna charakterystyka*, [w:] *Kodeks karny skarbowy po dziesięciu latach obowiązywania – ocena i perspektywa zmian*, red. *idem*, Wrocław 2010, s. 19–21; V. Konarska-Wrzošek, *Kodeks karny a Kodeks karny skarbowy – zbieżności i różnice skłaniające do refleksji nad zasadnością utrzymywania odrębnych kodyfikacji*, [w:] *Problem spójności prawa karnego z perspektywy jego nowelizacji*, red. A. Marek, T. Oczkowski, Warszawa 2011, s. 172–180; F. Prusak, G. Skowronek w: *System...*, t. XI, s. 7–8 i 13–14; J. Kanarek, *Powody wyodrębnienia prawa karnego skarbowego*, „Prokuratura i Prawo” 2021, nr 10, s. 125 i nast. Podejście to potwierdzają wszystkie podręczniki z zakresu prawa karnego skarbowego (dawne i współczesne): K. Borkowski, *Prawo...*, s. 1–2 i 6–7; J. Bafia, *Prawo...*, s. 5–7; Z. Siwik, *Podstawy...*, s. 26–27; F. Prusak, *Prawo...*, s. 1–3 i 13–15; S. Baniak, *Prawo...*, s. 25–27; J. Sawicki, *Zarys...*, s. 15–16; V. Konarska-Wrzošek w: V. Konarska-Wrzošek, T. Oczkowski, J. Skorupka, *Prawo...*, s. 29–30; I. Sepioło-Jankowska, *Prawo...*, s. 4–5; L. Wilk, J. Zagrodnik, *Prawo...*, s. 2–3; O. Włodkowski, *Prawo...*, s. 36–37.

²⁷ V. Konarska-Wrzošek, *Kodeks...*, s. 180.

²⁸ T. Bojarski, *Kodeks karny skarbowy a kodeks karny. Kilka uwag porównawczych*, [w:] *Współczesne problemy procesu karnego i wymiaru sprawiedliwości. Księga ku czci Profesora Kazimierza Marszała*, red. P. Hofmański, K. Zgryzek, Katowice 2003, s. 36–37.

²⁹ Wyrok Trybunału Konstytucyjnego (TK) z dnia 16 stycznia 2001 r., P 5/00, OTK 2001, nr 1, poz. 1.

³⁰ I. Sepioło-Jankowska, *Optymalny model odpowiedzialności za czyny karne skarbowe*, Warszawa 2016, s. 117 i nast.; *eadem*, *Kodeks karny skarbowy a reżim odpowiedzialności administracyjnych*, „Przegląd Ustawodawstwa Gospodarczego” 2020, nr 1, s. 8 i nast.,

powinna także uwzględnić coraz szersze stosowanie powszechnego prawa karnego w zakresie przestępczości podatkowej³¹.

Niniejszy artykuł stanowi głos w dyskusji na temat statusu prawa karnego skarbowego oraz jego pozycji w ramach systemu prawa karnego i relacji do sankcji administracyjnych. Zwracam uwagę na:

- 1) brak naturalnych granic prawa karnego skarbowego jako gałęzi prawa,
- 2) rozrost sankcji administracyjnych (kar pieniężnych), które wypierają lub wzmacniają (kumulacja) karę kryminalną (także w dziedzinie prawa podatkowego i prawa finansowego) oraz
- 3) wyraźne wkroczenie powszechnego prawa karnego na obszar kryminalizacji i penalizacji przestępczości podatkowej (fałszerstwo faktury i wyłudzenie VAT).

W moim przekonaniu okoliczności te podważają *ratio legis* prawa karnego skarbowego w dotychczasowym kształcie (teza).

2. PRZEDMIOT I GRANICE REGULACJI PRAWA KARNEGO SKARBOWEGO

Ze względu na przedmiot ochrony przepisy karne można podzielić na kryminalizujące i penalizujące:

- 1) zło „jako takie” wyrządzone społeczeństwu i przez nie potępiane (tzw. *mala in se/mala per se*) oraz
- 2) zło wynikające z naruszenia zakazu normatywnego, które spotyka się z dość neutralnym odbiorem społecznym (tzw. *mala prohibita*)³².

Druga grupa przepisów nie wynika z naturalnych więzów społecznych, ale jest pochodną szczegółowych regulacji dotyczących obrotu gospodarczego, ochrony środowiska, praw konsumenta itp., które determinują przedmiot i granice regulacji prawnokarnej. Wydaje się, że dzięki powiązaniu ze szczegółowymi regulacjami normatywnymi przedmiot i granice takiej dyscypliny prawa karnego są ostre i precyzyjne (także w przypadku prawa karnego skarbowego).

<https://doi.org/10.33226/0137-5490.2020.1.2>; eadem, *Odpowiedzialność administracyjna jako odpowiedzialność alternatywna dla deliktów finansowych*, „Prokuratura i Prawo” 2020, nr 1, s. 81 i nast.

³¹ Eadem, *Faktura VAT jako przedmiot wykonawczy przestępstwa skarbowego*, „Przegląd Ustawodawstwa Gospodarczego” 2016, nr 9, s. 26 (bez wskazania kierunku argumentacji).

³² Przykładowo: I. Andrejew, *Podstawowe pojęcia nauki o przestępstwie*, Warszawa 1988, s. 50 i nast.; A. Grześkowiak w: *Prawo...*, red. A. Grześkowiak, K. Wiak, s. 31–32.

Okazuje się jednak, że zarówno w aspekcie materialnym, jak i formalnym granice prawa karnego skarbowego nie są trwałe i naturalne, wynikające z przedmiotu regulacji, lecz determinuje je zmienność konkretnych przepisów obowiązujących w danym miejscu i czasie. Tradycyjnie powszechne prawo karne ma charakter otwarty i obejmuje wszystkie przepisy przewidujące odpowiedzialność karną (*de lege lata* art. 116 k.k.), część ogólna Kodeksu karnego stanowi zaś część ogólną całego systemu prawa karnego, natomiast prawo karne skarbowe ma charakter zamknięty, tj. ogranicza się tylko do czynów zabronionych stypizowanych w części szczegółowej kolejnych aktów prawnych z tej dziedziny (*de lege lata* art. 53 § 1 zd. 2 k.k.s.)³³. Obecnie na prawo karne skarbowe składają się przepisy chroniące: stosunki prawopodatkowe (włączając rozliczenie subwencji i dotacji), obrót towarowy z zagranicą, obrót dewizowy i organizację gier hazardowych. Niemniej jednak w aspekcie materialnym, ze względu na przedmiot i istotę regulacji, dwa ostatnie działy są bliższe prawu karnemu gospodarczemu niż prawu karnemu skarbowemu (prawo karne gospodarcze stanowi nieskodyfikowaną dyscyplinę powszechnego prawa karnego, wyodrębnioną ze względu na przedmiot ochrony zarówno w sensie doktrynalnym, jak i w praktyce funkcjonowania wymiaru sprawiedliwości)³⁴. W aspekcie formalnym przestępstwa skarbowe i wykroczenia skarbowe wyróżniamy ze względu na kryterium ulokowania w części szczegółowej Kodeksu karnego skarbowego (nie

³³ Art. 53 § 1 zd. 2 k.k.s. dodano z dniem 17 grudnia 2005 r., jednak zgodnie z powszechną opinią przepis ten potwierdza (doprecyzowuje) tradycyjną zasadę zupełności prawa karnego skarbowego i nie zmienia stanu prawnego. Jak podkreśla ustawodawca, chodziło o wyeliminowanie nieprzemyślanych regulacji prawnofinansowych o charakterze pozakodeksowym (typizujących „własne” czyny zabronione) oraz o rozstrzygnięcie wątpliwości interpretacyjnych dotyczących stosowania części ogólnej Kodeksu karnego albo Kodeksu karnego skarbowego (uzasadnienie ustawy nowelizującej, druk sejmowy nr IV 2375).

³⁴ Historycznie na temat przestępstw dewizowych por.: J. Bafia, *Nowa...*, s. 747–748; L. Hochberg, *Przestępstwa dewizowe w nowej ustawie karnej skarbowej*, „Państwo i Prawo” 1960, nr 8–9, s. 303 i nast.; B. Koch, *Klasyfikacja ustawowa przepisów karno-dewizowych*, „Państwo i Prawo” 1967, nr 4–5, s. 660 i nast.; *idem*, *Przestępstwa...*, s. 34–39; współcześnie na temat przestępstw hazardowych: L. Wilk, *Karnoprawne aspekty ustawy o grach hazardowych*, „Przegląd Sądowy” 2010, nr 11–12, s. 7 i nast.; *idem*, *Systemowa lokalizacja przepisów karnych dotyczących hazardu*, „Państwo i Prawo” 2011, nr 10, s. 59 i nast.; za część prawa karnego gospodarczego uważa się prawo karne bilansowe, uregulowane w ustawie z dnia 29 września 1994 r. o rachunkowości (tekst jedn. Dz.U. z 2021 r., poz. 217 ze zm. – dalej: u.r.): O. Włodkowski, *Przepisy karne ustawy o rachunkowości*, Warszawa 2012, s. 70 i nast.

istnieje pozakodeksowe prawo karne skarbowe)³⁵. W konsekwencji czyny zabronione, które godzą w interes fiskalny (publiczny porządek finansowy), ale są stypizowane w innych ustawach (np. ustawach podatkowych), należą do dziedziny powszechnego prawa karnego i stosuje się do nich przepisy ogólne Kodeksu karnego, nie zaś Kodeksu karnego skarbowego³⁶. Co prawda rysuje się stała tendencja do ograniczania tego typu przypadków, niemniej jednak fakt, że czyn zabroniony godzi w publiczny porządek finansowy (interes fiskalny), nie przesądza ostatecznie o stosowaniu Kodeksu karnego skarbowego ani nie podważa definitywnie stosowania Kodeksu karnego.

Przedwojenne prawo karne skarbowe nie obejmowało licznych przestępstw podatkowych i dewizowych: pierwsze włączył do prawa karnego skarbowego dekret z 1947 r., a drugie ustawa karna skarbową z 1960 r. Poza zakresem ustawy karnej skarbowej z 1971 r. pozostały m.in.:

- 1) art. 20–24 ustawy z dnia 2 grudnia 1993 r. o oznaczaniu wyrobów znakami skarbowymi akcyzy³⁷,
- 2) art. 16–17 ustawy z dnia 13 października 1995 r. o zasadach ewidencji i identyfikacji podatników i płatników³⁸,
- 3) art. 77 ust. 1 u.r.

Przepisy te uchyliła ustawa Przepisy wprowadzające Kodeks karny skarbowy, a stypizowane tam czyny zabronione włączono do Kodeksu karnego skarbowego, jednak pod jego rządami pojawił się art. 40i ustawy z dnia 8 stycznia 1993 r. o podatku od towarów i usług oraz o podatku akcyzowym³⁹ (obowiązywał przed wprowadzeniem art. 53 § 1 zd. 2 k.k.s.: od 1 lipca 2001 r. do 30 kwietnia 2004 r.). Mimo że ustawodawca określił stypizowane tam czyny mianem przestępstwa skarbowego lub wykroczenia

³⁵ O. Włodkowski, *Reguła wyłączności polskiego ustawodawstwa karnego skarbowego w zakresie typizacji czynu zabronionego jako „przestępstwa skarbowego” lub „wykroczenia skarbowego”*, „Ruch Prawniczy, Ekonomiczny i Socjologiczny” 2013, nr 2, s. 126 i nast.; por. historycznie: J. Bafia w: J. Bafia, J. Białobrzeski, S. Czerlunczakiewicz, L. Hochberg, J. Kowalski, M. Kulesza, K. Sosnowski, Z. Szpakowski, I. Śmietanka, J. Wiącek, *Ustawa karna skarbową z komentarzem*, Warszawa 1973, s. 13–14.

³⁶ F. Prusak, G. Skowronek w: *System...*, t. XI, red. M. Bojarski, s. 11–13; F. Prusak, *Prawo...*, s. 15–17; Z. Siwik, *Podstawy...*, s. 23 i nast.; J. Bafia w: J. Bafia, J. Białobrzeski, S. Czerlunczakiewicz, L. Hochberg, J. Kowalski, M. Kulesza, K. Sosnowski, Z. Szpakowski, I. Śmietanka, J. Wiącek, *Ustawa...*, s. 13–14.

³⁷ Dz.U. Nr 127, poz. 584 ze zm.

³⁸ Tekst jedn. Dz.U. z 2020 r., poz. 170 ze zm.

³⁹ Dz.U. Nr 11, poz. 50 ze zm. – dalej: u.p.t.u.a.

skarbowego (podobnie tytuł rozdziału 4a u.p.t.u.a. „przepisy karne skarbowe”) i obwarował karami przewidzianymi w Kodeksie karnym skarbowym, a nieznanymi Kodeksowi karnemu (grzywna w przeliczeniu na stawkiienne), to należało do nich stosować część ogólną Kodeksu karnego⁴⁰. Wbrew art. 53 § 1 zd. 2 k.k.s. poza Kodeksem karnym skarbowym nadal pozostają:

- 1) art. 305p–306 ustawy z dnia 29 sierpnia 1997 r. – Ordynacja podatkowa⁴¹,
- 2) art. 77–79 u.r. (w znolizowanym brzmieniu),
- 3) art. 69e ustawy z dnia 30 sierpnia 1996 r. o komercjalizacji i niektórych uprawnieniach pracowników⁴² (pierwotnie art. 112 k.k.s.) i
- 4) art. 142 ust. 2 ustawy z dnia 19 listopada 2009 r. o grach hazardowych⁴³.

Ostatni przypadek stanowi wyjątkowe kuriozum: mimo że czynom przeciwko organizacji gier hazardowych bliżej do prawa karnego gospodarczego niż do karnego skarbowego, ustawodawca co do zasady ulokował je w rozdziale 9 k.k.s., jednak pominął jeden z nich i ulokował go w ustawie podlegającej reżimowi powszechnego prawa karnego, ale każąc stosować karę grzywny za wykroczenie skarbowe (*sic!*)⁴⁴.

Trudnościom z wytyczeniem granic prawa karnego skarbowego towarzyszą wątpliwości dotyczące nazwy, która nawiązuje do przedwojennej siatki pojęciowej (skarbowość i prawo skarbowe). Z jednej strony, biorąc pod uwagę integralność prawa finansowego w ustroju socjalistycznym, mówiono o prawie karnym finansowym, które powinno objąć wszystkie regulacje represyjne dotyczące publicznego porządku finansowego, niezależnie

⁴⁰ A. Bartosiewicz, R. Kubacki, *Ułomne przepisy karne skarbowe dotyczące VAT*, „Glosa” 2002, nr 7, s. 15 i nast.

⁴¹ Tekst jedn. Dz.U. z 2023 r., poz. 2383 ze zm.

⁴² Tekst jedn. Dz.U. z 2024 r., poz. 1198 ze zm.

⁴³ Tekst jedn. Dz.U. z 2023 r., poz. 277 ze zm. – dalej: u.g.h.

⁴⁴ W literaturze sporne jest, czy art. 142 ust. 2 u.g.h. uchyla art. 53 § 1 zd. 2 k.k.s. na zasadach *lex posterior* lub *lex specialis*, więc mamy do czynienia z wykroczeniem skarbowym (tak: T. Grzegorzczak, *Kodeks karny skarbowy. Komentarz*, Warszawa 2009, s. 206; G. Łabuda w: P. Kardas, G. Łabuda, T. Razowski, *Kodeks karny skarbowy. Komentarz*, Warszawa 2017, s. 568), czy nie uchyla, gdyż przepis typizujący czyn zabroniony nie może zmieniać zasad ogólnych odpowiedzialności karnej, więc mamy do czynienia z wykroczeniem w rozumieniu Kodeksu wykroczeń (tak: L. Wilk, *Karnoprprawne...*, s. 13–16; *idem*, *Systemowa...*, s. 61–65; *idem*, *Uwagi o tzw. pozakodeksowym prawie karnym (w świetle idei zupełnej kodyfikacji karnej)*, „Państwo i Prawo” 2011, nr 7–8, s. 56 i nast.; O. Włodkowski, *Reguła...*, s. 134 i nast.; S. Kowalski, *Kilka uwag o „wykroczeniu skarbowym” z ustawy hazardowej*, „Monitor Prawniczy” 2012, nr 3, s. 166–168).

od tego, czy są ujęte w ramach Kodeksu karnego skarbowego, czy w innych ustawach⁴⁵. Z drugiej strony tradycyjna nazwa „prawo karne skarbowe” pozwala uniknąć nieporozumień, które wynikają ze skojarzeń z przestępstwami na rynku finansowym⁴⁶. Współcześnie najważniejszym argumentem przeciwko nazwie „prawo karne finansowe” wydają się wątpliwości dotyczące statusu prawa finansowego (dezintegracja jako gałęzi prawa). Jeżeli rozważać porzucenie tradycyjnej nazwy „prawo karne skarbowe”, trafniej mówić o odrębnych: prawie karnym podatkowym, prawie karnym celnym, prawie karnym dewizowym i prawie karnym hazardowym.

3. PRAWO KARNE SKARBOWE A SANKCJA ADMINISTRACYJNA

Dyskusja na temat statusu prawa karnego skarbowego nieustannie porusza problem związków z sankcją administracyjną, lecz w zmiennym kontekście historycznym.

Początkowo chodziło o dychotomię prawa karnego sądowego (przestępstwa) i prawa karno-administracyjnego (wykroczenia), któremu długo odmawiano miana „pełnoprawnego” prawa karnego (tradycyjnie funkcję orzeczniczą pełniły organy administracyjne). Odrębności prawa karnego sądowego od prawa karno-administracyjnego (w tym prawa karnego skarbowego) zaciekle bronił główny twórca Kodeksu karnego z 1932 r. – J. Makarewicz⁴⁷, lecz praktyka legislacyjna i orzecznicza poszły w przeciwną stronę i dziś trudno o wątpliwości, że zarówno prawo wykroczeń, jak i prawo karne skarbowe należą do dziedziny prawa karnego (obecnie we wszystkich przypadkach funkcje orzecznicze sprawują sądy).

Omawiane zagadnienie nabrało nowego znaczenia w obliczu silnej tendencji do poszerzania zakresu i wzmacniania dolegliwości sankcji administracyjnych o charakterze finansowym (kar pieniężnych). Cechuje je łatwiejszy sposób wymiaru i egzekucji: pozwalają pociągnąć do odpowiedzialności podmioty zbiorowe (początkowo chodziło o przedsiębiorstwa państwowe w gospodarce socjalistycznej) oraz uniknąć konieczności dowodzenia winy i innych czynników subiektywnych niezbędnych w procesie karnym. Potrafią przy tym być nie mniej dolegliwe niż kara kryminalna.

⁴⁵ A. Bieniek-Kosikowska, C. Kosikowski, *Prawo karne skarbowe czy prawo karne finansowe*, „Nowe Prawo” 1967, nr 12, s. 1593 i nast.; podobnie: K. Ostrowski, *Prawo finansowe. Zarys ogólny*, Warszawa 1970, s. 21.

⁴⁶ L. Wilk w: *Prawo...*, red. O. Górniok, s. 526–529; L. Wilk, *W sprawie...*, s. 34–36.

⁴⁷ J. Makarewicz, *Powrotna...*, s. 475 i nast.; *idem*, *Granice...*, s. 97 i nast.

Powyższe powoduje, że sankcje administracyjne wypierają (zastępują) albo wzmacniają sankcję karną i podają w wątpliwość fundamentalną regułę *ultima ratio* prawa karnego, a wielu nimi ukaranych wolałoby zostać pociągniętych do odpowiedzialności karnej, zwłaszcza gdyby w toku procesu mogli powołać się na okoliczności wyłączające winę (tradycyjnie okoliczności te nie wpływały na wymiar sankcji administracyjnej).

Sankcje administracyjne dłużej stanowiły „ziemię niczyją” z punktu widzenia podziałów systemu prawa: tradycyjny nurt karnistyki odmawia im związku z prawem karnym⁴⁸, nie interesowali się nimi także administratywiści⁴⁹, eksplorowali ją zaś jedynie finansiści, traktując jako autonomiczną instytucją prawa finansowego⁵⁰. Współcześnie nie budzi wątpliwości, że sankcje te przynależą do systemu prawa administracyjnego, jednak coraz częściej dostrzega się potrzebę oparcia tych sankcji na filarach prawa karnego (ustawowa określoność, subiektywizacja, kontratyty, miarkowanie kary, gwarancje procesowe itd.) i traktowania jako odpowiedzialności karnej *sensu largissimo* – odpowiedzialności represyjnej (dla odróżnienia od tradycyjnej siatki pojęciowej mówi się o prawie administracyjno-karnym i o deliktach administracyjnych)⁵¹. Orzecznictwo konstytucyjne zbudowało

⁴⁸ W. Wolter, *Nauka o przestępstwie*, Warszawa 1973, s. 50; M. Cieślak, *Polskie...*, s. 146–147; A. Marek w: *System...*, t. I, red. A. Marek, s. 46–47.

⁴⁹ F. Longchamps, *Problemy pogranicza prawa administracyjnego*, „Studia Prawnicze” 1967, nr 16, s. 11–14.

⁵⁰ M. Mazurkiewicz w: *System instytucji prawno-finansowych PRL*, t. I, red. M. Weralski, Wrocław 1982, s. 349 i nast.

⁵¹ W. Radecki, *Kilka uwag o zastępowaniu odpowiedzialności karnej odpowiedzialnością administracyjną*, [w:] *Współczesne problemy nauk penalnych*, red. T. Bojarski, Wrocław 1994 s. 13–22; *idem*, *Kary pieniężne w ochronie środowiska*, Bydgoszcz 1996, s. 38–49; *idem*, *Kary pieniężne w polskim systemie prawnym czy nowy rodzaj odpowiedzialności karnej?*, „Przegląd Prawa Karnego” 1996, nr 14–15, s. 5 i nast.; *idem*, *Zastępowanie odpowiedzialności karnej odpowiedzialnością administracyjną na przykładzie prawnej ochrony środowiska*, [w:] *Teoretyczne i praktyczne problemy współczesnego prawa karnego. Księga jubileuszowa dedykowana Profesorowi Tadeuszowi Bojarskiemu*, red. A. Michalska-Warias, I. Nowikowski, J. Piórkowska-Flieger, Lublin 2011, s. 531–547; *idem*, *Materialna treść czynów zabronionych pod groźbą kary pieniężnej (na przykładach z dziedziny ochrony środowiska)*, [w:] *Państwo prawa i prawo karne. Księga Jubileuszowa Profesora Andrzeja Zolla*, red. P. Kardas, T. Sroka, W. Wróbel, t. II, Warszawa 2012, s. 463 i nast.; *idem*, *Dezintegracja polskiego prawa penalnego*, „Prokuratura i Prawo” 2014, nr 9, s. 15 i nast.; *idem*, *Odpowiedzialność za przestępstwa, wykroczenia i delikty administracyjne w prawie polskim, czeskim i słowackim*, „Prokuratura i Prawo” 2017, nr 10, s. 31 i nast.; M. Szydło, *Charakter i struktura prawna administracyjnych kar pieniężnych*, „Studia Prawnicze” 2003, nr 4, s. 125 i nast.; D. Szumiło-Kulczycka, *Prawo administracyjno-karne, czy nowa dziedzina prawa*, „Państwo

– pod dużym wpływem orzecznictwa Europejskiego Trybunału Praw Człowieka – szerokie rozumienie prawa represyjnego na bazie quasi-karnej funkcji tych sankcji i stara się wyznaczyć minimalny standard regulacji, który powinien dawać możliwość uwolnienia się od odpowiedzialności w przypadku, gdy sprawca nie mógł zachować się w sposób zgodny z prawem ze względu na siłę wyższą, stan wyższej konieczności, działanie osób trzecich itd. oraz miarkować wymiar kary w zależności od społecznej szkodliwości⁵². Niemniej jednak pozostaje ono niespójne, gdyż wielokrotnie odmawia

i Prawo” 2004, nr 9, s. 3 i nast.; *eadem*, *Prawo administracyjno-karne*, Kraków 2004, *passim*; A. Błachnio-Parzych, *Sankcja administracyjna a sankcja karna w orzecznictwie Trybunału Konstytucyjnego oraz Europejskiego Trybunału praw człowieka*, [w:] *Sankcje administracyjne. Blaski i cienie*, red. M. Stahl, R. Lewicka, M. Lewicki, Warszawa 2011, s. 657 i nast.; *eadem*, *Zbieg odpowiedzialności karnej i administracyjno-karnej jako zbieg reżimów odpowiedzialności represyjnej*, Warszawa 2016, s. 35–98; E. Kruk, *Sankcja administracyjna*, Lublin 2013, s. 128–142; M. Sławiński, *Pojęcie tzw. przepisów o charakterze represyjnym – uwagi na tle dotychczasowego orzecznictwa trybunału Konstytucyjnego*, „Przegląd Sejmowy” 2013, nr 5, s. 75 i nast.; M. Rogalski, *Odpowiedzialność karna a odpowiedzialność administracyjna*, „Ius Novum” 2014, nr specjalny, s. 66 i nast.; A. Wróbel, *Odpowiedzialność administracyjna w orzecznictwie Trybunału Konstytucyjnego (na przykładzie administracyjnych kar pieniężnych)*, „Europejski Przegląd Sądowy” 2014, nr 9, s. 33 i nast.; A. Michór, *Odpowiedzialność administracyjna – odrębny rodzaj odpowiedzialności prawnej, czy sankcja karna w prawie administracyjnym*, „Nowa Kodyfikacja Prawa Karnego” 2005, nr 18, s. 341 i nast.; D. Nowicki, S. Peszkowski, *Kilka uwag o szczególnym charakterze administracyjnych kar pieniężnych*, [w:] *Administracyjne kary pieniężne w demokratycznym państwie prawa*, red. M. Błachucki, Warszawa 2015, s. 11–27; M. Mozgawa, M. Kulik, *Wybrane zagadnienia z zakresu wzajemnego stosunku odpowiedzialności karnej i administracyjnej*, „Ius Novum” 2016, nr 3, s. 38 i nast.; M. Staniszevska, *Administracyjne kary pieniężne*, Poznań 2017, s. 161 i nast.; D. Danecka, *Konwersja odpowiedzialności karnej w administracyjną w prawie polskim*, Warszawa 2018, s. 112 i nast.; R. Zawłocki, *Pojęcie i istota deliktu administracyjnego*, „Monitor Prawniczy” 2018, nr 1, s. 13 i nast.; M. Bogusz, *Delikt administracyjny i kara administracyjna z perspektywy konstytucyjnej*, [w:] „Administratywizacja” prawa karnego czy „kryminalizacja” prawa administracyjnego?, red. M. Bogusz, W. Zalewski, Gdańsk 2021, s. 19 i nast.; E. Śliwiński, *Administratywizacja karania*, „Acta Universitatis Lodzianis. Folia Iuridica” 2021, nr 97, s. 199 i nast., <https://doi.org/10.18778/0208-6069.97.12>; W. Zalewski, *Administratywizacja prawa karnego*, [w:] „Administratywizacja” prawa karnego czy „kryminalizacja” prawa administracyjnego?, red. M. Bogusz, W. Zalewski, Gdańsk 2021, s. 75 i nast.; A. Sakowicz, *Zbieg odpowiedzialności wykroczeniowej i administracyjnej w Prawie budowlanym*, „Samorząd Terytorialny” 2022, nr 3, s. 43 i nast.

⁵² Przykładowo orzeczenia TK: z dnia 1 marca 1994 r., U 7/93, OTK 1994, nr 1, poz. 5 i z dnia 26 września 1995 r., U 4/95, OTK 1995, nr 1, poz. 4; wyroki TK: z dnia 27 kwietnia 1999 r., P 7/98, OTK-A 1999, nr 4, poz. 72; z dnia 12 maja 2009 r., P 66/07, OTK-A 2009, nr 5, poz. 65; z dnia 14 października 2009 r., Kp 4/09, OTK-A 2009, nr 9, poz. 134;

rozpatrywanym sankcjom funkcji represyjnej i nie wymaga standardu właściwego dla ustawodawstwa karnego⁵³. Z dniem 1 czerwca 2017 r. wprowadzono przepisy działu IVa ustawy z dnia 14 czerwca 1960 r. – Kodeks postępowania administracyjnego⁵⁴ pt. *Administracyjne kary pieniężne*, który częściowo realizuje powyższe postulaty, lecz nie odgrywa typowej roli części ogólnej kodyfikacji, gdyż wypierają go regulacje odrębne w myśl reguły *lex specialis* (art. 189a § 2 k.p.a.).

Powyższe rodzi problem rozgraniczenia sankcji administracyjnej i kary kryminalnej, gdyż przy braku przepisu szczególnego sankcja administracyjna nie stanowi negatywnej przesłanki kary kryminalnej, a kara kryminalna negatywnej przesłanki sankcji administracyjnej. Rozstrzygnięcie to następuje zgodnie z zasadą proporcjonalności, wyrażającą zakaz nadmiernej kumulacji różnych reżimów odpowiedzialności (gdy uznamy, że sankcje administracyjne nie przynależą do prawa represyjnego), ale także na podstawie prawnokarnej zasady *ne bis in idem* (gdy uznamy, że sankcje administracyjne przynależą do prawa represyjnego). Jak wynika z powołanego orzecznictwa konstytucyjnego, zbieg z karą kryminalną należy rozstrzygnąć na podstawie kryterium funkcji represyjnej albo nierepresyjnej sankcji administracyjnej. Kryterium to pozostaje jednak mgliste i niejednoznaczne, prowadząc TK do rozbieżnych konkluzji w dość podobnych sprawach. Opiera się na rozważaniach filozoficznych, które stanowią zbyt wątplą podstawę do wyciągania zasadniczych konsekwencji w ingerencyjnych gałęziach prawa, ignoruje zaś ludzką intuicję i społeczne poczucie sprawiedliwości: z punktu

z dnia 18 listopada 2010 r., P 29/09, OTK-A 2010, nr 9, poz. 104; z dnia 15 października 2013 r., P 26/11, OTK-A 2013, nr 7, poz. 99; z dnia 1 lipca 2014 r., SK 6/12, OTK-A 2014, nr 7, poz. 68; z dnia 20 czerwca 2017 r., P 124/15, OTK-A 2017, poz. 50; zdanie odrębne sędziego A. Hermelińskiego do wyroku TK z dnia 7 lipca 2009 r., K 13/08, OTK-A 2009, nr 7, poz. 105.

⁵³ Przykładowo wyroki TK: z dnia 4 lipca 2002 r., P 12/01, OTK-A 2002, nr 4, poz. 50; z dnia 14 czerwca 2004 r., SK 21/03, OTK-A 2004, nr 6, poz. 56; z dnia 24 stycznia 2006 r., SK 52/04, OTK-A 2006, nr 1, poz. 6; z dnia 15 stycznia 2007 r., P 19/06, OTK-A 2007, nr 1, poz. 2; z dnia 31 marca 2008 r., SK 75/06, OTK-A 2008, nr 2, poz. 30; z dnia 7 lipca 2009 r., K 13/08, OTK-A 2009, nr 7, poz. 105; z dnia 5 września 2009 r., P 64/07, OTK-A 2009, nr 5, poz. 64; z dnia 22 września 2009 r., SK 3/08, OTK-A 2009, nr 8, poz. 125; z dnia 25 marca 2010 r., P 9/08, OTK-A 2010, nr 3, poz. 26; z dnia 12 kwietnia 2011 r., P 90/08, OTK-A 2011, nr 3, poz. 21; z dnia 21 października 2014 r., P 50/13, OTK-A 2014, nr 9, poz. 103; z dnia 17 marca 2015 r., K 31/13, OTK-A 2015, nr 3, poz. 31; z dnia 21 października 2015 r., P 32/12, OTK-A 2015, nr 9, poz. 148.

⁵⁴ Tekst jedn. Dz.U. z 2021 r., poz. 735 ze zm. – dalej: k.p.a.

widzenia obywatela (podatnika) ważny jest ostateczny ciężar finansowy, mniejsze zaś znaczenie mają podstawy aksjologiczne, które przyjął ustawodawca, a tym bardziej te, które usiłowały odczytać doktryna i judykatura.

Zarysowany problem nabiera szczególnego znaczenia w przypadku prawa karnego skarbowego, którego związki z sankcją administracyjną wydają się silniejsze niż w przypadku powszechnego prawa karnego. Wskazuje się bowiem na cechy prawa karnego skarbowego, które odróżniają je od powszechnego prawa karnego, a zbliżają do sankcji administracyjnych (kar pieniężnych):

- 1) funkcje egzekucyjna i kompensacyjna jako dopełnienie szeroko pojętej funkcji fiskalnej (przy zachowaniu zdolności płatniczej sprawcy do obsługi przyszłych zobowiązań podatkowych),
- 2) dominację kar majątkowych nad karami wolnościowymi oraz
- 3) ścisłe związki z procedurą administracyjną z licznymi odmiennościami względem procesu karnego⁵⁵.

Nawet pod rządami obecnej kodyfikacji, która zerwała z tradycją orzecznictwem organów administracyjnych, zaznaczają się strukturalne i funkcjonalne odrębności procesu karnego skarbowego: rola sądu jest ograniczona, gdyż organy podatkowe prowadzą karne skarbowe postępowanie przygotowawcze i w praktyce na nich spoczywa ciężar ustaleń dowodowych oraz wypracowania rozstrzygnięcia na podstawie uprzedniego postępowania podatkowego.

Najlepszym dowodem kontrowersji jest różne podejście do sankcji wymierzanych w ramach systemu VAT. Linię orzecznictwem podważającą zbieg sankcji administracyjnej o funkcji represyjnej z czynem zabronionym zapoczątkował wyrok TK z dnia 28 kwietnia 1998 r. dotyczący relacji dodatkowego zobowiązania podatkowego na mocy art. 27 ust. 5 i 6 u.p.t.u.a. (tzw. sankcja VAT) do wykroczenia skarbowego⁵⁶. Podejście to potwierdził wyrok TK z dnia 4 września 2007 r. na gruncie art. 109 ust. 5 i 6 ustawy z dnia 11 marca

⁵⁵ I. Sepiolo-Jankowska, *Optymalny...*, s. 149 i nast.; Z. Radzikowska, *Założenia systemu wymiaru kary w polskim prawie karno-skarbowym*, Kraków 1986, s. 37 i nast., 61 i nast., 105 i nast.; L. Wilk, *Zasada priorytetu egzekucji nad represją w prawie karnym skarbowym*, „Prokuratura i Prawo” 2012, nr 7–8, s. 7 i nast.; L. Wilk, K. Czichy, *Egzekucyjna funkcja prawa karnego skarbowego*, „Prokuratura i Prawo” 2016, nr 7–8, s. 7 i nast.; L. Wilk w: *Prawo...*, red. O. Górniok, s. 532–535; M. Szwarczyk, *Prawo karne skarbowe i jego pozycja w systemie prawa*, „Studia Iuridica Lubliniensia” 2003, nr 1, s. 174–175; D. Korczyński, *Funkcja fiskalna prawa karnego skarbowego*, [w:] *Węzłowe zagadnienia prawa karnego skarbowego*, red. D. Korczyński, P. Józwiak, P. Herbowski, Warszawa 2017, s. 108 i nast.

⁵⁶ K 17/97, OTK 1998, nr 3, poz. 30.

2004 r. o podatku od towarów i usług⁵⁷ w relacji do przestępstwa skarbowego lub wykroczenia skarbowego⁵⁸. W konsekwencji powołanych wyroków ustawodawca *expressis verbis* wyłączył stosowanie w zbiegu z sankcją karną skarbową (wobec osób fizycznych) przywróconej z dniem 1 stycznia 2017 r. sankcji VAT (art. 112b u.p.t.u.) oraz wprowadzanych kolejno podobnych sankcji za naruszenie szczegółowych wymogów konstrukcji i dokumentacji tego podatku:

- 1) art. 111 ust. 2 u.p.t.u. (od 1 grudnia 2008 r.),
- 2) art. 106e ust. 12 u.p.t.u. i art. 108a ust. 7 u.p.t.u. (od 1 listopada 2019 r.) oraz
- 3) art. 106b ust. 6 i art. 109a u.p.t.u. (od 1 stycznia 2020 r.).

Niemniej wyrok TK z 21 maja 2015 r. odmawia funkcji represyjnej obowiązkowi odprowadzenia podatku wykazanego na „pustej” fakturze, przez co odpada problem zbiegu z karą kryminalną⁵⁹.

Zarysowane powyżej podejście można jednak podważyć, zarówno odnośnie do różnicowania sankcji VAT i obowiązku odprowadzenia podatku wykazanego na „pustej” fakturze, jak i do nadania priorytetu karze kryminalnej wymierzonej osobom fizycznym na podstawie przepisów prawa karnego skarbowego przed sankcją VAT.

Po pierwsze, ani sankcja VAT, ani obowiązek odprowadzenia podatku z „pustej” faktury nie należą do istoty konstrukcji VAT, lecz pozostają poza zasadniczym nurtem regulacji dotyczących tego podatku i służą zabezpieczeniu jego poboru. Obu daninom można przypisać podobny charakter prewencyjno-represyjny: mają zapobiegać naruszaniu regulacji dotyczących konstrukcji i dokumentacji VAT (zniechęcać do unikania opodatkowania i wystawiania „pustych” faktur), a w razie takiego naruszenia tak samo prowadzą do obciążenia finansowego.

Po drugie, nadanie priorytetu sankcji karnej skarbowej przed sankcją administracyjną podważa fundamentalną zasadę *ultima ratio* prawa karnego. Nie ulega wątpliwości, że prawo karne odgrywa w systemie prawnym rolę subsydiarną: wkracza w obszar innych gałęzi prawa, gdy nie są w stanie zapewnić prawnej ochrony regulowanym przez siebie stosunkom społecznym i trzeba sięgnąć po ostrzejsze środki, jakimi dysponuje prawo karne.

⁵⁷ Tekst jedn. Dz.U. z 2024 r., poz. 361 ze zm. – dalej: u.p.t.u.

⁵⁸ P 43/06, OTK-A 2007, nr 8, poz. 195.

⁵⁹ P 40/13, OTK-A 2015, nr 4, poz. 48; podobnie na temat opodatkowania dochodów nieujawnionych stawką 75%: wyrok TK z dnia 12 kwietnia 2011 r., P 90/08, OTK-A 2011, nr 3, poz. 21.

Obrazowo mówiąc, prawo karne nie tyle buduje porządek prawny, ile zabezpiecza go przed zamachami, wzmacniając ochronę wynikającą z innych gałęzi prawa, samoistnie nie pełni zaś funkcji regulacyjnej, nie organizuje życia społecznego ani nie rozwiązuje jego problemów⁶⁰. Jednak trafnie wskazuje się, że pogląd ten nie budzi wątpliwości, jedynie gdy formułuje się go ogólnie, gdyż w konkretnych przypadkach trudno ocenić, czy inne środki okazałyby się wystarczające, zwłaszcza że nie zawsze będą mniej uciążliwe, a przeważnie zachowują niższy standard gwarancji procesowych, natomiast w praktyce ustawodawczej rysuje się stała tendencja do poszerzania kryminalizacji życia społecznego⁶¹. Omawiany przypadek stanowi modelowy przykład tego typu kontrowersji, gdy prawo administracyjne (prawo podatkowe) nakłada dotkliwie sankcje, a co do zasady nie pozwala uwolnić się od odpowiedzialności, gdy sprawca nie miał możliwości zachować się zgodnie z prawem (brak winy)⁶². Trybunał Konstytucyjny i ustawodawca przyjęli tu paradoksalną regułę *prima ratio* prawa karnego skarbowego, podczas gdy powinno ono ustąpić jako *ultima ratio* (trudno także sprecyzować przesłankę wyłączenia sankcji VAT, gdyż odpowiedzialność karna ma charakter zindywidualizowany, a nie wystarcza typizacja w przepisie prawa karnego skarbowego)⁶³. Nie sposób przesądzić, która sankcja jest bardziej dolegliwa dla obywatela (podatnika) – zależy to od indywidualnych uwarunkowań. Wiele osób wolałoby uwolnić się od odpowiedzialności karnej za cenę ciężaru finansowego, lecz jest zmuszonych mierzyć się z odium oskarżenia i kary kryminalnej, aczkolwiek z pewnością będą tacy, którzy wolą w toku procesu karnego dowodzić okoliczności wyłączających winę niż ponieść

⁶⁰ Najdobitniej tzw. krakowska szkoła prawa karnego: A. Zoll, *O normie prawnej z punktu widzenia prawa karnego*, „Krakowskie Studia Prawnicze” 1990, t. XXIII, s. 69–70; K. Buchała, A. Zoll, *Polskie...*, s. 16–17; W. Wróbel, A. Zoll, *Polskie...*, s. 23–24.

⁶¹ L. Gardocki, *Prawo...*, s. 27–29; *idem*, *Subsydiarność prawa karnego oraz in dubio pro libertate – jako zasady kryminalizacji*, „Państwo i Prawo” 1989, nr 12, s. 63–64.

⁶² W związku z wyrokiem TS w sprawie C-913/19 Grupa Warzywna od 6 czerwca 2023 r. wysokość sankcji VAT uzależniono od czynników subiektywnych: oszustwo albo błąd są sankcjonowane najsilniej (100%), a inne przyczyny odpowiednio do 20% albo do 30% – ustawa precyzuje jedynie górną granicę (przepisy te wydają się spójne z regulacjami działu IVa k.p.a., których tutaj się nie stosuje).

⁶³ P. Ogiński, *Niekonstytucyjność sankcji z art. 27 ustawy o podatku od towarów i usług oraz o podatku akcyzowym a odpowiedzialność karna skarbową*, „Nowa Kodyfikacja Prawa Karnego” 2004, t. XV, s. 106 i nast. Na temat priorytetu sankcji podatkowej przed sankcją karną także: I. Sepioło-Jankowska, *Podobieństwo sankcji karnych i sankcji podatkowych*, „Prokuratura i Prawo” 2020, nr 2, s. 84 i nast.

ciężar finansowy nieuwzględniający czynników subiektywnych (*de lege lata* uwzględniający je w mniejszym stopniu niż kara kryminalna).

W zarysowanym kontekście wyłączeniu sankcji VAT w zbiegu z karą kryminalną na podstawie przepisów prawa karnego skarbowego można także postawić zarzut nierównego traktowania podatników, w zależności od tego, czy są osobami fizycznymi, czy podmiotami zbiorowymi. Mimo że sankcje te dotyczą różnych podmiotów (np. spółki i członków jej zarządu), to bardzo często uderzają w te same interesy majątkowe (np. wspólników spółki będących jednocześnie członkami zarządu), więc różnicowanie zasad odpowiedzialności w tych przypadkach traci swoje uzasadnienie aksjologiczne⁶⁴.

Po trzecie, zarówno TK, jak i ustawodawca pomijają problem zbiegu sankcji systemu VAT z karą kryminalną wymierzaną na podstawie przepisów powszechnego prawa karnego (szerzej na ten temat w punkcie czwartym): rozstrzygają jedynie o sankcji karnej skarbowej, stawiając oczywiste pytanie, czy wyłączenie dotyczy także sankcji na podstawie Kodeksu karnego. O ile pierwszy z powołanych wyroków TK został wydany w okresie, gdy nie stosowano jeszcze przepisów powszechnego prawa karnego wobec naruszeń prawa podatkowego, o tyle drugi z wyroków oraz seria następujących po nim zmian legislacyjnych powinny już tę tendencję dostrzec i rozstrzygnąć o zbiegu sankcji VAT z przepisami Kodeksu karnego. Jeżeli w ślad za TK i ustawodawcą przyjąć nadmierną represyjność kumulacji sankcji administracyjnej z sankcją karną skarbową, to tym bardziej wnioszek ten dotyczy surowszych sankcji wymierzanych na podstawie Kodeksu karnego (wnioskowanie *a minori ad maius*). Obowiązujące przepisy nie dają jednak w takim przypadku podstaw do wyłączenia sankcji VAT, a literatura i orzecznictwo nawet nie rozważają takiej ewentualności (rysuje się tu wyraźna luka aksjologiczna)⁶⁵.

⁶⁴ Wyrok TK z dnia 30 listopada 2004 r., SK 31/04, OTK-A 20, nr 10, poz. 110 potwierdził jednak zgodność z Konstytucją sankcji VAT w przypadku podmiotu zbiorowego.

⁶⁵ W okresie między powołanymi wyrokami TK z dnia 28 kwietnia 1998 r. i z dnia 4 września 2007 r. na podstawie wniosku *a minori ad maius* literatura i orzecznictwo sądów administracyjnych rozciągały zakaz kumulacji sankcji VAT z karą za przestępstwo skarbowe: skoro niekonstytucyjny jest zbieg z łagodniejszą odpowiedzialnością za wykroczenie skarbowe, to tym bardziej sprzeczność taka wystąpi w przypadku zbiegu z surowszą odpowiedzialnością za przestępstwo skarbowe (uchwała Naczelnego Sądu Administracyjnego z dnia 16 października 2006 r., I FSP 2/06, ONSAiWSA 2007, nr 1, poz. 3; P. Karwat, *Zgodność z Konstytucją sankcji VAT*, „Przegląd Podatkowy” 2004, nr 11, s. 17; L. Wilk, *Szczególne cechy odpowiedzialności za przestępstwa i wykroczenia podatkowe*,

4. STOSOWANIE KODEKSU KARNEGO W SPRAWACH PODATKOWYCH

Zgodnie z powszechnym odczuciem, wspieranym przez tradycyjne nurty literatury i orzecznictwa, kryminalizacja naruszeń prawa podatkowego (prawa finansowego) stanowi wyłączną domenę prawa karnego skarbowego. Podejście to ewoluowało jednak wraz z wprowadzeniem do polskiego systemu podatkowego VAT, operującego nieznaną wcześniej możliwością odliczenia i zwrotu podatku odprowadzonego, czy też rzekomo odprowadzonego, przez kogoś innego.

Praktyka orzecznicza stopniowo dopuściła stosowanie wobec wyłudzenia VAT i fałszerstwa faktury przepisów powszechnego prawa karnego, nie porzucając jednak definitywnie tradycyjnej kwalifikacji na podstawie przepisów prawa karnego skarbowego⁶⁶, natomiast kontrowersje, jakie wywołały kolejne judykaty, obszernie omawiano w literaturze⁶⁷. Z dniem

Katowice 2006, s. 536 i nast.). Podobne wnioski zastosował Sąd Najwyższy (SN) w wyroku z dnia 6 stycznia 1999 r., III RN 99/98, OSNP 1999/20/635 na temat zbiegu odpowiedzialności karnej skarbowej z obowiązującą do końca 1996 r. stuprocentową sankcją VAT (powołany wyrok TK z dnia 28 kwietnia 1998 r. dotyczył stanu prawnego obowiązującego od 1 stycznia 1997 r., tj. niższej, trzydziestoprocentowej sankcji VAT).

⁶⁶ Odnośnie do fałszerstwa faktury przykładowo: uchwały SN z dnia 30 września 2003 r., I KZP 22/03, OSNKW 2003, nr 9–10, poz. 75 i I KZP 16/03, OSNKW 2003, nr 9–10, poz. 77; wyroki SN: z dnia 1 grudnia 2003 r., III KKN 184/01, LEX nr 83783; z dnia 20 stycznia 2004 r., IV KK 183/03, LEX nr 83757 i z dnia 6 sierpnia 2014 r., V KK 124/14, LEX nr 1511211; postanowienia SN: z dnia 3 października 2001 r., V KKN 249/01, OSNKW 2002, nr 1–2, poz. 7; z dnia 23 listopada 2006 r., IV KK 321/06, LEX nr 295473 i z dnia 25 lutego 2014 r., IV KK 426/13, LEX nr 1441283. Odnośnie do wyłudzenia VAT przykładowo: postanowienia SN z dnia 10 sierpnia 2011 r., III KK 45/11, LEX nr 1044033 i z dnia 10 lipca 2013 r., II KK 20/13, OSNKW 2013, nr 10, poz. 91.

⁶⁷ Przykładowo: O. Górniok, *Uszczuplenie podatku VAT a zagarnięcie mienia społecznego*, „Prokuratura i Prawo” 1997, nr 2; *eadem*, *Jeszcze o nadużyciach procedury podatku VAT*, „Prokuratura i Prawo” 2000, nr 6; *eadem*, *Glosa do uchwały SN z dnia 30 września 2003 r.*, I KZP 22/03, OSP 2004, nr 5, poz. 63; *eadem*, *Glosa do postanowienia SN z dnia 1 marca 2004 r.*, V KK 248/03, OSP 2004, nr 12, poz. 161; Z. Kozłowski, *Zagarnięcie mienia społecznego a uszczuplenie podatku VAT*, „Prokuratura i Prawo” 1998, nr 3; M. Mozgawa, *Prawnokarne aspekty naruszenia podatku VAT*, „Prokuratura i Prawo” 1999, nr 6; P. Kardas, *Prawnokarne aspekty uchylania się od wykonania zobowiązania podatkowego w podatku VAT – oszustwo skarbowe czy oszustwo klasyczne?*, „Prokuratura i Prawo” 2006, nr 5; *idem*, *Karnoprawne aspekty posłużenia się fakturą nierzetelną*, „Prokuratura i Prawo” 2007, nr 2; *idem*, *O wzajemnych relacjach między przepisem art. 76 § 1 k.k.s. a przepisem art. 286 § 1 k.k.*, „Prokuratura i Prawo” 2008, nr 12; K. Eichstaed, *Idealny zbieg przestępstw z art. 286 § 1 k.k. i z art. 76 § 1 k.k.*, „Prokuratura i Prawo” 2012, nr 7–8; J. Kanarek, *Glosa do postanowienia SN z dnia 25 lutego 2014 r.*, IV KK 426/13, „Przegląd Sądowy” 2015,

1 marca 2017 r. przestępstwa fakturowe *expressis verbis* typizuje Kodeks karny (ustawa z dnia 10 lutego 2017 r. o zmianie ustawy – Kodeks karny oraz niektórych innych ustaw⁶⁸).

Trafnie argumentowano, że wyłudzenie VAT nie polega na minimalizowaniu obciążenia podatkowego, ale jest zamachem na mienie państwowe przy wykorzystaniu instrumentów podatkowych, sprawcy omawianych przestępstw „przechwytyją” zaś środki płacone im przez nabywców (konsumentów), wykazane na fakturze jako podatek i należne państwu (stają się one mieniem państwowym w momencie uregulowania należności przez nabywcę)⁶⁹. W konsekwencji proponuje się podział przestępstw podatkowych na właściwe (odpowiadające tradycyjnemu unikaniu opodatkowania) i niewłaściwe (mające charakter zorganizowany, a powinności podatnika są drugorzędne): prawo karne skarbowe kryminalizuje i penalizuje jedynie pierwszą grupę, druga grupa to zaś domena powszechnego prawa karnego⁷⁰. W dużej mierze wyłudzeń VAT dokonuje zorganizowana przestępczość gospodarcza o charakterze kryminalnym – odpadają więc intuicyjne konotacje przestępstw skarbowych jako zjawisk drobnych i mało szkodliwych społecznie⁷¹.

Rozgraniczenie regulacji obu kodeksów w omawianym zakresie rodzi wiele trudności. W powołanych wyżej literaturze i orzecznictwie spotykamy kwalifikację na podstawie następujących przepisów:

nr 4; I. Zgoliński, *Wystawienie lub posługiwanie się nierzetelnym dokumentem podatkowym*, „Prokuratura i Prawo” 2012, nr 3; T. Oczkowski, *Problematyka karnoprawnej oceny wyłudzenia podatku VAT*, „Prokuratura i Prawo” 2009, nr 7–8; A. Bartosiewicz, *Wyłudzenie zwrotu VAT. Glosa do postanowienia SN z 1.03.2004 r. (V KK 248/03)*, „Glosa” 2005, nr 5.

⁶⁸ Dz.U. poz. 244.

⁶⁹ Przede wszystkim: J. Duży, *Zorganizowana przestępczość podatkowa w Polsce. Zwalczanie przestępnego nadużycia mechanizmów podatków VAT i akcyzowego*, Warszawa 2013, s. 28–30 i 36–37; *idem*, *Przedmiot ochrony oszukańczych uszczupień podatkowych*, „Prokuratura i Prawo” 2011, nr 12, s. 134 i nast.; I. Stolarczyk, *Odpowiedzialność za nierzetelne wystawienie faktury VAT*, „Prokuratura i Prawo” 2010, nr 9, s. 107.

⁷⁰ D. Korczyński, *Funkcja...*, s. 100 i nast.; aprobująco: T. Oczkowski, I. Zgoliński, *Kluczowe aspekty ścigania sprawców oszustw podatkowych*, „Roczniki Nauk Prawnych” 2020, nr 2, s. 78 i nast., <https://doi.org/10.18290/rnp20302-6>

⁷¹ L. Wilk, *Glosa do postanowienia SN z dnia 10 lipca 2013 r., II KK 20/13*, OSP 2014, nr 4, poz. 36, s. 469–475; *idem*, „Kryminalne” aspekty przestępczości podatkowej, „Archiwum Kryminologii” 2009, t. XXXI, s. 209 i nast.; *idem*, *O naturze...*, s. 630–631.

- 1) w zakresie wyłudzenia VAT – art. 56 lub art. 76 k.k.s., art. 286 k.k. albo zbieg idealny powołanych przepisów Kodeksu karnego i Kodeksu karnego skarbowego zgodnie z art. 8 § 1 k.k.s.;
- 2) w zakresie fałszerstwa faktury w stanie prawnym obowiązującym do 1 marca 2017 r. – art. 62 k.k.s., art. 271 k.k. (ewentualnie art. 270 k.k. lub art. 273 k.k.) albo zbieg idealny powołanych przepisów Kodeksu karnego i Kodeksu karnego skarbowego zgodnie z art. 8 § 1 k.k.s.;
- 3) natomiast w stanie prawnym obowiązującym od 1 marca 2017 r. dominują art. 270a k.k., art. 271a k.k. i art. 277a k.k.

Nowelizacja potwierdza stosowanie przepisów Kodeksu karnego jedynie fragmentarycznie: nie dotyczy wyłudzenia VAT, a tylko fałszerstwa faktury; co więcej – nawet tutaj nie wyklucza stosowania zaostrzonych od 1 stycznia 2017 r. przepisów Kodeksu karnego skarbowego (ustawa z dnia 1 grudnia 2016 r. o zmianie ustawy o podatku od towarów i usług oraz niektórych innych ustaw, Dz.U. poz. 2024)⁷².

Stosowanie przepisów powszechnego prawa karnego w zakresie przestępczości podatkowej opiera się na wielu podstawach teoretycznych i funkcjonalnych.

W pierwszej grupie argumentów wskażę z jednej strony na podobieństwo instytucji prawa karnego skarbowego i powszechnego prawa karnego, z drugiej zaś na różnice wyłudzenia VAT od typowego oszustwa podatkowego i bliski związek z przestępczością gospodarczą (kryminalną). Wyłudzenie VAT stanowi nowe rodzajowo zjawisko, które wymyka się dotychczasowym typologiom i podaje w wątpliwość tradycyjnie rozumianą dwutorowość represji karnej, lecz wymaga swoistej kwalifikacji prawnej. Ma ono dwoistą naturę: w sensie konstrukcyjnym jest oparte na naruszeniu regulacji prawa podatkowego (cecha typowa przestępczości podatkowej typizowanej przez prawo karne skarbowe), natomiast w sensie przedmiotu

⁷² Swoje poglądy w tym zakresie przedstawiam i uzasadniam w: K. Radzikowski, *Nowelizacja kodeksu karnego i kodeksu karnego skarbowego w zakresie tzw. przestępstw fakturowych*, „Przegląd Podatkowy” 2017, nr 3; *idem*, *Prawo karne w służbie uszczelnieniu systemu podatkowego: czy zaostrzone sankcje za tzw. przestępstwa fakturowe uderzają w wyłudzenia VAT?*, [w:] *Uszczelnianie systemu podatkowego w Polsce*, red. D. Gajewski, Warszawa 2020; *idem*, *Oszustwa i nadużycia wykorzystujące konstrukcję podatku od towarów i usług z perspektywy prawa karnego i prawa karnego skarbowego w świetle aktualnej linii orzeczniczej sądów karnych – dylemat stosowania art. 56 i 76 k.k.s. albo art. 271 i 286 k.k.*, „Doradztwo Podatkowe” 2016, nr 1; *idem*, *Czy zaostrzone sankcje karne za wystawianie lub posługiwanie się fałszywymi fakturami uderzają w oszustów wyłudzających VAT?*, „Doradztwo Podatkowe” 2019, nr 7.

ochrony i metody zamachu wykazuje ścisły związek z patologiami obrotu gospodarczego (cecha typowa przestępczości gospodarczej typizowanej przez powszechne prawo karne). Dwoista natura wyłudzenia VAT każe odrzucić paradygmat dwutorowości represji karnej. Różnice wobec tradycyjnego oszustwa podatkowego zauważyć można nie tylko w sensie funkcjonalnym, ale także w sensie konstrukcyjnym. W sensie funkcjonalnym wyłudzenia VAT stanowią domenę zorganizowanej przestępczości gospodarczej, a w sensie konstrukcyjnym opierają się na przepływie korzyści z reżimu publicznoprawnego do reżimu prywatnoprawnego (z możliwością swobodnej dyspozycji). Korzyść ta wynika zaś z niespotykanej wcześniej w systemie podatkowym możliwości odliczenia i zwrotu cudzego podatku (obciążającego innego podatnika), a bez związku z obowiązkiem podatkowym czy ze zobowiązaniem podatkowym dokonującego odliczenia (beneficjenta zwrotu). Takie oszustwo łączy naruszenie regulacji prawa podatkowego z zamachem na szeroko pojęte interesy majątkowe państwa, nie ogranicza się natomiast do zamachu na interes fiskalny – jak typowe oszustwo podatkowe (pozbawione jest naturalnego ograniczenia do wysokości zaniżenia zobowiązania podatkowego). Zamach na mienie państwowe jest dokonywany pod pozorem rozliczenia podatku (inaczej byłoby to niemożliwe), lecz bezpośrednio ingeruje w obrót gospodarczy, często go pozoruje, a niekiedy także kreuje, oszukańczą korzyścią można zaś swobodnie dysponować, niezależnie od jakichkolwiek rozliczeń podatkowych (w tym sensie przestaje być podatkiem). W konsekwencji nie sposób uznać wyłudzenia VAT za tradycyjnie rozumiane unikanie opodatkowania (uchylanie się od opodatkowania) – bliżej mu do przywłaszczenia cudzego mienia lub doprowadzenia do niekorzystnego rozporządzenia cudzym mieniem.

Wyłudzenie VAT niesie znacznie większy ładunek społecznej szkodliwości niż tradycyjnie rozumiane unikanie opodatkowania (uchylanie się od opodatkowania) – zarówno w ujęciu fiskalnym, jak i pod względem skutków dla społeczeństwa i gospodarki. O ile unikanie opodatkowania jest uboczną cechą typowej działalności gospodarczej, o tyle wyłudzenie VAT otwiera pole dla działalności zorganizowanych grup przestępczych o charakterze kryminalnym. Co więcej, skutki ich działania przenoszą się na innych przedsiębiorców w znacznie większym stopniu niż skutki unikania opodatkowania i wywierają destrukcyjny wpływ na obrót gospodarczy. Unikanie opodatkowania ogranicza się do zaburzenia konkurencji między podmiotami obciążonymi podatkiem a podmiotami unikającymi podatku (z zastrzeżeniem wskazanych ustawowo przypadków inne osoby

nie ponoszą odpowiedzialności za podatek nieodprowadzony przez oszusta), natomiast mechanizm VAT pozwala obciążyć podatkiem wyłudzo-
nym przez oszusta innych podatników, nawet jeżeli sami pozostają uczci-
wi, a jedynie utrzymują stosunki handlowe z oszustami (quasi-solidarna
odpowiedzialność kolejnych uczestników obrotu gospodarczego). Kon-
sekwencje wyłudzenia VAT dla innych podatników ujawniają się z opóźnie-
niem dopiero w razie kontroli ze strony organu podatkowego, który kwe-
stionuje odliczenie lub zastosowanie stawki 0%, a w konsekwencji zwrot
VAT, nie tylko u tych, którzy świadomie próbują wyłudzić zwrot podatku
za pomocą fałszywych faktur, ale także u tych, którzy nierzetelnymi faktu-
rami posługują się nieświadomie, nabywając towary lub usługi od oszustów.
Co więcej, zakwestionowanie rozliczenia podatkowego otwiera drogę do
pociągnięcia takich osób do odpowiedzialności karnej (karnej skarbowej).
W zarysowanym kontekście wyłudzenie VAT jest zamachem nie tylko na
mienie państwowe, ale także na mienie prywatne zindywidualizowanych
uczestników obrotu gospodarczego.

W drugiej grupie argumentów wskażę na brak skuteczności Kodeksu
karnego skarbowego w zapobieganiu i zwalczaniu wyłudzeń VAT, których
skala wzrosła na tyle, że zagroziła bezpieczeństwu finansowemu państwa
(podobnie niebezpieczne tendencje zarysowały się w całej UE)⁷³. Tryb
postępowania karnego skarbowego, mający wiele wspólnego z postępo-
waniem podatkowym, jest przeznaczony dla „zwykłych” podatników
w związku z błędami w rozliczeniu podatku czy typowym unikaniem opo-
datkowania, ale pozostaje bezsilny wobec zorganizowanej przestępczości
na wielką skalę. Postępowania przygotowawcze wraz z systemem środków
zapobiegawczych, jakim dysponują organy podatkowe, to tzw. porywanie
się z motyką na słońce wobec zorganizowanej przestępczości gospodarczej,
wymierzone przez sądy niskie (niekiedy rażąco) kary nie odpowiadają zaś
społecznej szkodliwości oszustw, godzą w elementarne poczucie sprawied-
liwości i nie odstrasza od popełniania dalszych przestępstw (zarówno
w sensie prewencji ogólnej, jak i indywidualnej). Całkowitą iluzją okazała
się nadzieja na odzyskanie wyłudzonych kwot i wyrównanie uszczerbku

⁷³ W szczytowym okresie tzw. luka VAT wyniosła dla całej UE około 151 mld euro, czyli 12,77% potencjalnych dochodów budżetowych z tego podatku (tzw. VTTL), a w Polsce odpowiednio 9,765 mld euro i 14,51%, przy czym wzrosła ona z około 0,6% PKB w 2007 r. do około 3% PKB w 2015 r. – por. kolejne raporty Komisji Europejskiej: European Commission (2024), *VAT Gap*, https://taxation-customs.ec.europa.eu/taxation/vat/fight-against-vat-fraud/vat-gap_en#reports-2009---2024 (dostęp: 11.02.2024).

finansowego po stronie państwa jako wierzyciela podatkowego. Szanse na walkę z wyłudzeniami VAT w aspekcie procesowym dają jedynie prokuratura i służby specjalne w reżimie postępowania karnego, przy zastosowaniu szerokiego systemu środków operacyjnych i zapobiegawczych, natomiast w aspekcie materialno-prawnym – jedynie stosowanie Kodeksu karnego.

5. PODSUMOWANIE

Zarysowane okoliczności dowodzą kryzysu prawa karnego skarbowego i podważają leżącą u podstaw jego systemowego wyodrębnienia dwutorowość represji karnej w zależności od tego, czy naruszone są interesy prywatne, czy interesy publiczne (fiskalne). Wymowne są podawane w powołanej wyżej literaturze przykłady ilustrujące taką dwutorowość: sprzedaży cukru bez akcyzy oraz fałszerstwa ksiąg handlowych. Pierwsze oszustwo uderza wyłącznie w interesy fiskalne państwa, gdyż – płacąc tyle samo – nabywcy nic nie tracą. W drugim przypadku represja karna zależy od tego, czy spowodowano krzywdę wierzycieli, czy uszczuplenie podatku. Oba przykłady straciły aktualność. W pierwszym przypadku nabywca wyrobu akcyzowego od nieuczciwego sprzedawcy może zostać obciążony nieodprowadzoną akcyzą (funkcję podatku akcyzowego pełni tu tzw. opłata cukrowa), więc kwalifikacja oszustwa akcyzowego może okazać się równie problematyczna jak kwalifikacja wyłudzenia VAT. W drugim przypadku fałszerstwo faktury *expressis verbis* przeniknęło do powszechnego prawa karnego. W moim przekonaniu traci uzasadnienie tradycyjne zróżnicowanie ochrony interesu fiskalnego i interesu majątkowego państwa lub samorządu terytorialnego, gdyż skutki społeczno-gospodarcze obu grup przestępstw są podobne: ubytek dochodów budżetowych z powodu oszustwa podatkowego efektywnie zmniejsza stan majątkowy państwa lub samorządu terytorialnego, a w przypadku wyłudzenia VAT granica między mieniem państwowym i dochodami budżetowymi się zaciera.

Przyczyny kryzysu prawa karnego skarbowego leżą w:

- 1) próbach pogodzenia dwóch sprzecznych tendencji – formalnej niezależności w ramach systemu prawa karnego i merytorycznej integracji z powszechnym prawem karnym;
- 2) braku rozgraniczenia systemu prawa karnego i systemu sankcji administracyjnych, zwłaszcza że prawo karne skarbowe lokuje się bliżej sankcji administracyjnych niż powszechne prawo karne;

3) bezsilności prawa karnego skarbowego wobec swoistych, tak pod względem rodzajowym, jak i szkodliwości społecznej, oszustw w zakresie VAT.

W świetle szerokiego traktowania prawa karnego przez literaturę i orzecznictwo konstytucyjne za każdym razem pojawiają się wątpliwości, czy w danym kontekście regulacyjnym przestępstwo skarbowe uważać za rodzaj przestępstwa, a w konsekwencji – czy stosować przepisy dotyczące przestępstwa także do przestępstwa skarbowego (podobnie do wykroczenia i wykroczenia skarbowego). Wątpliwości te potęguje sam ustawodawca, który – jak dowodzą podane wyżej przykłady – niekiedy nie wie, czy dany typ czynu zabronionego należy do powszechnego prawa karnego, czy do prawa karnego skarbowego. Podobnie za każdym razem trzeba rozstrzygać o zbiegu sankcji karnej skarbowej z sankcją administracyjną, a rozstrzygnięcia okazują się zróżnicowane w dość podobnych sytuacjach. W konsekwencji gubi się zasada *ultima ratio* prawa karnego, natomiast w sensie łatwości wymiaru i finansowego ciężaru kary paradoksalnie sankcje administracyjne wydają się bardziej dolegliwe. Prawo karne skarbowe nie wyczerpuje także swojego przedmiotu regulacji, gdyż nie radzi sobie z kryminalizacją i penalizacją najcięższych przestępstw podatkowych obarczonych największym ładunkiem społecznej szkodliwości, lecz musi tu wkroczyć powszechne prawo karne.

Zarysowane powyżej okoliczności podają w wątpliwość *ratio legis* prawa karnego skarbowego w dotychczasowym kształcie, każą je zaś postrzegać jako kurczący się obszar przejściowy między stale rozrastającymi się powszechnym prawem karnym i sankcją administracyjną. Zgadzam się ze stawianym w powołanej wyżej literaturze postulatem zastąpienia prawa karnego skarbowego sankcją administracyjną, lecz trzeba go uzupełnić o wyraźne włączenie najcięższych przypadków naruszenia publicznego porządku finansowego do regulacji powszechnego prawa karnego, gdyż nie można ich pozostawić poza granicami kryminalizacji i penalizacji (postulat ten harmonizuje z proponowanym w literaturze podziałem przestępstw podatkowych na właściwe i niewłaściwe w kontekście aktualnego podziału na prawo karne skarbowe i powszechne prawo karne). Dla typowych przypadków naruszenia publicznego porządku finansowego sankcja administracyjna jest wystarczająca. Po pierwsze, jej finansowy wymiar wcale nie musi być niższy niż kary kryminalnej. Po drugie, należy odrzucić argument o moralnym potępieniu sprawcy przestępstwa skarbowego. Z jednej strony wiąże się ono z naturalnym złem wyrządzonym społeczeństwu (tzw. *mala in se*

mala per se), jest natomiast znaczenie bardziej iluzoryczne w przypadku zła powodowanego jedynie naruszeniem zakazu normatywnego (tzw. *mala prohibita*). Z drugiej strony celowe jest uwolnienie od odium postępowania karnego i kary kryminalnej tych, którzy chcą i mogą ponieść ciężar finansowy sankcji administracyjnej, aby mogli kontynuować działalność i przynosić społeczeństwu korzyści w przyszłości (pod warunkiem pełnego wyrównania uszczerbku majątkowego po stronie władzy publicznej). Dla najcięższych przypadków naruszenia publicznego porządku finansowego sankcja administracyjna nie jest wystarczająca – należy poddać je kryminalizacji i penalizacji na mocy powszechnego prawa karnego. W porównaniu z prawem karnym skarbowym jest ono surowsze pod względem wymiaru sankcji i bardziej skuteczne pod względem środków zabezpieczających oraz wiąże się ze znacznie większym potępieniem moralnym, co odpowiada natężeniu społecznej szkodliwości zorganizowanej przestępczości podatkowej (nie przesądzam w tym momencie, czy powszechne prawo karne powinno objąć tylko fałszerstwo faktury i wyłudzenia VAT, czy także inne naruszenia prawa podatkowego). Ustawodawca powinien wyraźnie uregulować problem zbiegu i rozgraniczenia nowych obszarów sankcji administracyjnej i kary kryminalnej w ramach powszechnego prawa karnego (na obszarze dotychczasowego prawa karnego skarbowego) – potrzeba tu jednolitej regulacji dla całego systemu prawa karnego, aby uniknąć arbitralnego i nieuzasadnionego zróżnicowania podobnych przypadków.

BIBLIOGRAFIA

- Andrejew I., *Podstawowe pojęcia nauki o przestępstwie*, Warszawa 1988.
Andrejew I., *Polskie prawo karne w zarysie*, Warszawa 1986.
Bafia J., *Nowa ustawa karna skarbowa*, „Nowe Prawo” 1960, nr 6.
Bafia J., *Polskie prawo karne*, Warszawa 1989.
Bafia J., *Prawo karne skarbowe*, Warszawa 1980.
Bafia J., Białobrzeski J., Czerlunczakiewicz S., Hochberg L., Kowalski J., Kulesza M., Sosnowski K., Szpakowski Z., Śmietanka I., Wiącek J., *Ustawa karna skarbowa z komentarzem*, Warszawa 1973.
Baniak S., *Prawo karne skarbowe*, Warszawa 2009.
Bartosiewicz A., *Wyłudzenie zwrotu VAT. Glosa do postanowienia SN z 1.03.2004 r. (V KK 248/03)*, „Glosa” 2005, nr 5.
Bartosiewicz A., Kubacki R., *Ułomne przepisy karne skarbowe dotyczące VAT*, „Glosa” 2002, nr 7.

- Bednarek W., Dobkowski J., Kopacz Z., *Uwagi i konstatacje ogólne na temat regresji karania w prawie karnym skarbowym*, [w:] *Nauka wobec przestępczości. Księga ku czci Profesora Tadeusza Hanauska*, red. J. Błachut, M. Szewczyk, J. Wójcikiewicz, Kraków 2001.
- Bieniek-Kosikowska A., Kosikowski C., *Prawo karne skarbowe czy prawo karne finansowe*, „Nowe Prawo” 1967, nr 12.
- Blutstein W., Goettel W., *Prawo karne skarbowe z komentarzem*, Warszawa 1938.
- Błachnio-Parzych A., *Sankcja administracyjna a sankcja karna w orzecznictwie Trybunału Konstytucyjnego oraz Europejskiego Trybunału praw człowieka*, [w:] *Sankcje administracyjne. Blaski i cienie*, red. M. Stahl, R. Lewicka, M. Lewicki, Warszawa 2011.
- Błachnio-Parzych A., *Zbieg odpowiedzialności karnej i administracyjno-karnej jako zbieg reżimów odpowiedzialności represyjnej*, Warszawa 2016.
- Bogdan G., *Relacja pojęć przestępstwa i przestępstwa skarbowego w polskim prawie karnym*, „Przegląd Sądowy” 1997, nr 5.
- Bogusz M., *Delikt administracyjny i kara administracyjna z perspektywy konstytucyjnej*, [w:] „Administratywizacja” prawa karnego czy „kryminalizacja” prawa administracyjnego?, red. M. Bogusz, W. Zalewski, Gdańsk 2021.
- Bojarski T., *Kodeks karny skarbowy a kodeks karny. Kilka uwag porównawczych*, [w:] *Współczesne problemy procesu karnego i wymiaru sprawiedliwości. Księga ku czci Profesora Kazimierza Marszała*, red. P. Hofmański, K. Zgryzek, Katowice 2003.
- Bojarski T., *Polskie prawo karne. Zarys części ogólnej*, Warszawa 2012.
- Borkowski K., *Prawo karne skarbowe*, Kraków 1951.
- Buchała K., *Prawo karne materialne*, Warszawa 1989.
- Buchała K., Zoll A., *Polskie prawo karne*, Warszawa 1997.
- Cieślak M., *Polskie prawo karne. Zarys systemowego ujęcia*, Warszawa 1995.
- Danecka D., *Konwersja odpowiedzialności karnej w administracyjną w prawie polskim*, Warszawa 2018.
- Duży J., *Przedmiot ochrony oszukańczych uszczupień podatkowych*, „Prokuratura i Prawo” 2011, nr 12.
- Duży J., *Zorganizowana przestępczość podatkowa w Polsce. Zwalczanie przestępnego nadużycia mechanizmów podatków VAT i akcyzowego*, Warszawa 2013.
- Eichstaed K., *Idealny zbieg przestępstw z art. 286 § 1 k.k. i z art. 76 § 1 k.k.*, „Prokuratura i Prawo” 2012, nr 7–8.
- European Commission (2024), *VAT Gap*, https://taxation-customs.ec.europa.eu/taxation/vat/fight-against-vat-fraud/vat-gap_en#reports-2009---2024 (dostęp: 11.02.2024).
- Gardocki L., *Prawo karne*, Warszawa 2019.
- Gardocki L., *Subsydiarność prawa karnego oraz in dubio pro libertate – jako zasady kryminalizacji*, „Państwo i Prawo” 1989, nr 12.
- Gostyński Z., *W prawie karnym skarbowym bez zmian*, „Przegląd Sądowy” 1996, nr 10.
- Gostyński Z., *W sprawie rzekomych zmian w prawie karnym skarbowym*, „Palestra” 1996, nr 5–6.
- Górniok O., *Glosa do postanowienia SN z dnia 1 marca 2004 r.*, V KK 248/03, OSP 2004, nr 12, poz. 161.
- Górniok O., *Glosa do uchwały SN z dnia 30 września 2003 r.*, I KZP 22/03, OSP 2004, nr 5, poz. 63.

- Górniok O., *Jeszcze o nadużyciach procedury podatku VAT*, „Prokuratura i Prawo” 2000, nr 6.
- Górniok O., *Uszczuplenie podatku VAT a zagarnięcie mienia społecznego*, „Prokuratura i Prawo” 1997, nr 2.
- Grzegorzczak T., *Kodeks karny skarbowy. Komentarz*, Warszawa 2009.
- Hartman L., *System prawa karnego skarbowego materialnego i formalnego*, Lwów 1930.
- Hochberg L., *Przestępstwa dewizowe w nowej ustawie karnej skarbowej*, „Państwo i Prawo” 1960, nr 8–9.
- Kanarek J., *Glosa do postanowienia SN z dnia 25 lutego 2014 r., IV KK 426/13*, „Przegląd Sądowy” 2015, nr 4.
- Kanarek J., *Powody wyodrębnienia prawa karnego skarbowego*, „Prokuratura i Prawo” 2021, nr 10.
- Kardas P., *Karnoprawne aspekty posłużenia się fakturą nierzetelną*, „Prokuratura i Prawo” 2007, nr 2.
- Kardas P., *O wzajemnych relacjach między przepisem art. 76 § 1 k.k.s. a przepisem art. 286 § 1 k.k.*, „Prokuratura i Prawo” 2008, nr 12.
- Kardas P., *Prawnokarne aspekty uchylania się od wykonania zobowiązania podatkowego w podatku VAT – oszustwo skarbowe czy oszustwo klasyczne?*, „Prokuratura i Prawo” 2006, nr 5.
- Kardas P., Łabuda G., Razowski T., *Kodeks karny skarbowy. Komentarz*, Warszawa 2017.
- Karwat P., *Zgodność z Konstytucją sankcji VAT*, „Przegląd Podatkowy” 2004, nr 11.
- Koch B., *Klasyfikacja ustawowa przepisów karno-dewizowych*, „Państwo i Prawo” 1967, nr 4–5.
- Koch B., *Przestępstwa i wykroczenia dewizowe*, Warszawa 1975.
- Konarska-Wrzošek V., *Kodeks karny a Kodeks karny skarbowy – zbieżności i różnice skłaniające do refleksji nad zasadnością utrzymywania odrębnych kodyfikacji*, [w:] *Problem spójności prawa karnego z perspektywy jego nowelizacji*, red. A. Marek, T. Oczkowski, Warszawa 2011.
- Konarska-Wrzošek V., Oczkowski T., Skorupka J., *Prawo i postępowanie karne skarbowe*, Warszawa 2013.
- Korczyński D., *Funkcja fiskalna prawa karnego skarbowego*, [w:] *Węzłowe zagadnienia prawa karnego skarbowego*, red. D. Korczyński, P. Józwiak, P. Herbowski, Warszawa 2017.
- Kowalski S., *Kilka uwag o „wykroczeniu skarbowym” z ustawy hazardowej*, „Monitor Prawniczy” 2012, nr 3.
- Kozłowski Z., *Zagarnięcie mienia społecznego a uszczuplenie podatku VAT*, „Prokuratura i Prawo” 1998, nr 3.
- Królikowski M., Zawłocki R., *Prawo karne*, Warszawa 2020.
- Kruk E., *Sankcja administracyjna*, Lublin 2013.
- Kurzyński M., *Karalność w prawie karnym skarbowym. Wybrane zagadnienia degeneracji karności*, Olsztyn 2016.
- Lemkin R., *Prawo karne skarbowe. Komentarz*, Kraków 1938.
- Longchamps F., *Problemy pogranicza prawa administracyjnego*, „Studia Prawnicze” 1967, nr 16.
- Makarewicz J., *Granice ustawy karnej*, „Przegląd Prawa i Administracji” 1920.
- Makarewicz J., *Powrotna fala*, „Ruch Prawniczy, Ekonomiczny i Socjologiczny” 1930, nr 4.

- Marek A., Konarska-Wrzosek V., *Prawo karne*, Warszawa 2019.
- Michór A., *Odpowiedzialność administracyjna – odrębny rodzaj odpowiedzialności prawnej, czy sankcja karna w prawie administracyjnym*, „Nowa Kodyfikacja Prawa Karnego” 2005, nr 18.
- Mogilnicki A., *Dwutorowość represji karnej przy przestępstwach zwykłych i skarbowych*, „Ruch Prawniczy, Ekonomiczny i Socjologiczny” 1937, nr 3.
- Mozgawa M., *Prawnokarne aspekty naruszenia podatku VAT*, „Prokuratura i Prawo” 1999, nr 6.
- Mozgawa M., Kulik M., *Wybrane zagadnienia z zakresu wzajemnego stosunku odpowiedzialności karnej i administracyjnej*, „Ius Novum” 2016, nr 3.
- Nowicki D., Peszkowski S., *Kilka uwag o szczególnym charakterze administracyjnych kar pieniężnych*, [w:] *Administracyjne kary pieniężne w demokratycznym państwie prawa*, red. M. Błachucki, Warszawa 2015.
- Oczkowski T., *Problematyka karnoprawnej oceny wyludzenia podatku VAT*, „Prokuratura i Prawo” 2009, nr 7–8.
- Oczkowski T., Zgoliński I., *Kluczowe aspekty ścigania sprawców oszustw podatkowych*, „Roczniki Nauk Prawnych” 2020, nr 2, <https://doi.org/10.18290/rnp20302-6>
- Ogiński P., *Niekonstytucyjność sankcji z art. 27 ustawy o podatku od towarów i usług oraz o podatku akcyzowym a odpowiedzialność karna skarbową*, „Nowa Kodyfikacja Prawa Karnego” 2004, t. XV.
- Ostrowski K., *Prawo finansowe. Zarys ogólny*, Warszawa 1970.
- Pohl Ł., *Prawo karne. Wykład części ogólnej*, Warszawa 2019.
- Prawo karne*, red. A. Grześkowiak, K. Wiak, Warszawa 2017.
- Prawo karne. Część ogólna, szczególna i wojskowa*, red. T. Dukiet-Nagórska, O. Sitarz, Warszawa 2020.
- Prawo karne gospodarcze*, red. O. Górniok, Warszawa 2003.
- Prawo karne materialne. Część ogólna*, red. M. Mozgawa, Warszawa 2020.
- Prusak F., *Depenalizacja niektórych przestępstw skarbowych czy progresja ich karania*, „Przegląd Sądowy” 1997, nr 5.
- Prusak F., *Nowe podwyższenie granic kar majątkowych oraz progów rozgraniczających przestępstwa i wykroczenia skarbowe*, „Przegląd Sądowy” 1996, nr 4.
- Prusak F., *Podwyższenie granic grzywny, czy progów rozgraniczających przestępstwa i wykroczenia skarbowe*, „Palestra” 1996, nr 1–2.
- Prusak F., *Prawo karne skarbowe*, Warszawa 2008.
- Radecki W., *Dezintegracja polskiego prawa penalnego*, „Prokuratura i Prawo” 2014, nr 9, <https://doi.org/10.12775/PPOS.2014.040>
- Radecki W., *Kary pieniężne w ochronie środowiska*, Bydgoszcz 1996.
- Radecki W., *Kary pieniężne w polskim systemie prawnym czy nowy rodzaj odpowiedzialności karnej?*, „Przegląd Prawa Karnego” 1996, nr 14–15.
- Radecki W., *Kilka uwag o zastępowaniu odpowiedzialności karnej odpowiedzialnością administracyjną*, [w:] *Współczesne problemy nauk penalnych*, red. T. Bojarski, Wrocław 1994.
- Radecki W., *Materialna treść czynów zabronionych pod groźbą kary pieniężnej (na przykładach z dziedziny ochrony środowiska)*, [w:] *Państwo prawa i prawo karne. Księga Jubileuszowa Profesora Andrzeja Zolla*, t. II, red. P. Kardas, T. Sroka, W. Wróbel, Warszawa 2012.

- Radecki W., *Odpowiedzialność za przestępstwa, wykroczenia i delikty administracyjne w prawie polskim, czeskim i słowackim*, „Prokuratura i Prawo” 2017, nr 10.
- Radecki W., *Zastępowanie odpowiedzialności karnej odpowiedzialnością administracyjną na przykładzie prawnej ochrony środowiska*, [w:] *Teoretyczne i praktyczne problemy współczesnego prawa karnego. Księga jubileuszowa dedykowana Profesorowi Tadeuszowi Bojarskiemu*, red. A. Michalska-Warias, I. Nowikowski, J. Piórkowska-Flieger, Lublin 2011.
- Radzikowska Z., *Założenia systemu wymiaru kary w polskim prawie karno-skarbowym*, Kraków 1986.
- Radzikowski K., *Czy zaostrome sankcje karne za wystawianie lub posługiwanie się fałszywymi fakturami uderzają w oszustów wyłudzających VAT?*, „Doradztwo Podatkowe” 2019, nr 7, <https://doi.org/10.5604/01.3001.0013.3021>
- Radzikowski K., *Nowelizacja kodeksu karnego i kodeksu karnego skarbowego w zakresie tzw. przestępstw fakturowych*, „Przegląd Podatkowy” 2017, nr 3.
- Radzikowski K., *Oszustwa i nadużycia wykorzystujące konstrukcję podatku od towarów i usług z perspektywy prawa karnego i prawa karnego skarbowego w świetle aktualnej linii orzeczniczej sądów karnych – dylemat stosowania art. 56 i 76 k.k.s. albo art. 271 i 286 k.k.*, „Doradztwo Podatkowe” 2016, nr 1.
- Radzikowski K., *Prawo karne w służbie uszczelnieniu systemu podatkowego: czy zaostrome sankcje za tzw. przestępstwa fakturowe uderzają w wyłudzenia VAT?*, [w:] *Uszczelnianie systemu podatkowego w Polsce*, red. D. Gajewski, Warszawa 2020.
- Raglewski J., *Relacja pojęć „przestępstwo” – „przestępstwo skarbowe” oraz „wykroczenie” – „wykroczenie skarbowe” w polskim systemie prawa karnego materialnego*, „Prokuratura i Prawo” 1998, nr 5.
- Rogalski M., *Odpowiedzialność karna a odpowiedzialność administracyjna*, „Ius Novum” 2014, nr specjalny.
- Sakowicz A., *Zbieg odpowiedzialności wykroczeniowej i administracyjnej w Prawie budowlanym*, „Samorząd Terytorialny” 2022, nr 3.
- Sawicki J., *Zaniechanie ukarania jako element polityki karnej w prawie karnym skarbowym*, Wrocław 2011.
- Sawicki J., *Zarys prawa karnego skarbowego*, Warszawa 2010.
- Sawicki J., Skowronek G., *Prawo karne skarbowe*, Warszawa 2021.
- Sepioło-Jankowska I., *Faktura VAT jako przedmiot wykonawczy przestępstwa skarbowego*, „Przegląd Ustawodawstwa Gospodarczego” 2016, nr 9.
- Sepioło-Jankowska I., *Kodeks karny skarbowy a reżim odpowiedzialności administracyjnych*, „Przegląd Ustawodawstwa Gospodarczego” 2020, nr 1, <https://doi.org/10.33226/0137-5490.2020.1.2>
- Sepioło-Jankowska I., *Odpowiedzialność administracyjna jako odpowiedzialność alternatywna dla deliktów finansowych*, „Prokuratura i Prawo” 2020, nr 1.
- Sepioło-Jankowska I., *Optymalny model odpowiedzialności za czyny karne skarbowe*, Warszawa 2016.
- Sepioło-Jankowska I., *Podobieństwo sankcji karnych i sankcji podatkowych*, „Prokuratura i Prawo” 2020, nr 2.
- Sepioło-Jankowska I., *Prawo i postępowanie karne skarbowe*, Warszawa 2017.

- Siwik Z., *Główne kierunki zmian dokonanych w Kodeksie karnym skarbowym z 1999 roku. Ogólna charakterystyka*, [w:] *Kodeks karny skarbowy po dziesięciu latach obowiązywania – ocena i perspektywa zmian*, red. Z. Siwik, Wrocław 2010.
- Siwik Z., *Kodeks karny skarbowy. Ogólne zasady odpowiedzialności i karania*, „Państwo i Prawo” 1999, nr 12.
- Siwik Z., *Podstawy prawa karnego skarbowego*, Wrocław 1983.
- Siwik Z., *Systematyczny komentarz do ustawy karnej skarbowej. Część ogólna*, Wrocław 1993.
- Sławiński M., *Pojęcie tzw. przepisów o charakterze represyjnym – uwagi na tle dotychczasowego orzecznictwa trybunału Konstytucyjnego*, „Przegląd Sejmowy” 2013, nr 5.
- Staniszewska M., *Administracyjne kary pieniężne*, Poznań 2017.
- Stolarczyk I., *Odpowiedzialność za nierzetelne wystawienie faktury VAT*, „Prokuratura i Prawo” 2010, nr 9.
- System instytucji prawno-finansowych PRL*, t. I, red. M. Weralski, Wrocław 1982.
- System prawa karnego*, t. I, red. A. Marek, Warszawa 2010.
- System prawa karnego*, t. XI, red. M. Bojarski, Warszawa 2018.
- Szumiło-Kulczycka D., *Prawo administracyjno-karne*, Kraków 2004.
- Szumiło-Kulczycka D., *Prawo administracyjno-karne, czy nowa dziedzina prawa*, „Państwo i Prawo” 2004.
- Szwarczyk M., *Ewolucja pojęcia przestępstwa skarbowego w polskim ustawodawstwie karnym skarbowym*, [w:] *W kręgu teorii i praktyki prawa karnego. Księga poświęcona pamięci Profesora Andrzeja Wąska*, red. L. Leszczyński, E. Skrętowicz, Z. Hołda, Lublin 2005.
- Szwarczyk M., *Prawo karne skarbowe i jego pozycja w systemie prawa*, „Studia Iuridica Lubliniensia” 2003, nr 1.
- Szydło M., *Charakter i struktura prawna administracyjnych kar pieniężnych*, „Studia Prawnicze” 2003, nr 4.
- Śliwiński E., *Administratywizacja karania*, „Acta Universitatis Lodziensis. Folia Iuridica” 2021, nr 97, <https://doi.org/10.18778/0208-6069.97.12>
- Śliwiński S., *Prawo karne materialne, część ogólna*, Warszawa 1946.
- Śliwowski J., *Prawo karne*, Warszawa 1979.
- Świda W., *Prawo karne*, Warszawa 1989.
- Warylewski J., *Prawo karne. Część ogólna*, Warszawa 2020.
- Wilk L., *Glosa do postanowienia SN z dnia 10 lipca 2013 r., II KK 20/13*, OSP 2014, nr 4, poz. 36.
- Wilk L., *Karnoprawne aspekty ustawy o grach hazardowych*, „Przegląd Sądowy” 2010, nr 11–12.
- Wilk L., „Kryminalne” aspekty przestępczości podatkowej, „Archiwum Kryminologii” 2009, t. XXXI.
- Wilk L., *O naturze przestępczości podatkowej i metodach jej przeciwdziałania*, [w:] *Teoretyczne i praktyczne problemy współczesnego prawa karnego. Księga jubileuszowa dedykowana Profesorowi Tadeuszowi Bojarskiemu*, red. A. Michalska-Warias, I. Nowikowski, J. Piórkowska-Flieger, Lublin 2011.
- Wilk L., *Systemowa lokalizacja przepisów karnych dotyczących hazardu*, „Państwo i Prawo” 2011, nr 10.
- Wilk L., *Szczególne cechy odpowiedzialności za przestępstwa i wykroczenia podatkowe*, Katowice 2006.

- Wilk L., *Uwagi o tzw. pozakodeksowym prawie karnym (w świetle idei zupełnej kodyfikacji karnej)*, „Państwo i Prawo” 2011, nr 7–8.
- Wilk L., *W sprawie autonomii materialnego prawa karnego skarbowego*, „Państwo i Prawo” 2009, nr 8.
- Wilk L., *Zasada priorytetu egzekucji nad represją w prawie karnym skarbowym*, „Prokuratura i Prawo” 2012, nr 7–8.
- Wilk L., Czichy K., *Egzekucyjna funkcja prawa karnego skarbowego*, „Prokuratura i Prawo” 2016, nr 7–8.
- Wilk L., Zagrodnik J., *Prawo i proces karny skarbowy*, Warszawa 2019.
- Włodkowski O., *Prawo karne skarbowe. Schematy. Tabele. Komentarze. Orzecznictwo. Teksty. Kazy*, Warszawa 2021.
- Włodkowski O., *Przepisy karne ustawy o rachunkowości*, Warszawa 2012.
- Włodkowski O., *Reguła wyłączności polskiego ustawodawstwa karnego skarbowego w zakresie typizacji czynu zabronionego jako „przestępstwa skarbowego” lub „wykroczenia skarbowego”*, „Ruch Prawniczy, Ekonomiczny i Socjologiczny” 2013, nr 2.
- Wolter W., *Nauka o przestępstwie*, Warszawa 1973.
- Wójtowicz W., *Zagadnienia materialnoprawne w u.k.s.*, „Nowe Prawo” 1971, nr 12.
- Wróbel A., *Odpowiedzialność administracyjna w orzecznictwie Trybunału Konstytucyjnego (na przykładzie administracyjnych kar pieniężnych)*, „Europejski Przegląd Sądowy” 2014, nr 9.
- Wróbel W., Zoll A., *Polskie prawo karne. Część ogólna*, Kraków 2014.
- Zalewski W., *Administratywizacja prawa karnego*, [w:] „Administratywizacja” prawa karnego czy „kryminalizacja” prawa administracyjnego?, red. M. Bogusz, W. Zalewski, Gdańsk 2021.
- Zawłocki R., *Pojęcie i istota deliktu administracyjnego*, „Monitor Prawniczy” 2018, nr 1.
- Zgoliński I., *Wystawienie lub posługiwanie się nierzetelnym dokumentem podatkowym*, „Prokuratura i Prawo” 2012, nr 3.
- Zoll A., *O normie prawnej z punktu widzenia prawa karnego*, „Krakowskie Studia Prawnicze” 1990, t. XXIII.



Sprawozdanie

Małgorzata Sęk* 

Ziemowit Kukulski** 

SPRAWOZDANIE Z MIĘDZYNARODOWEJ KONFERENCJI NAUKOWEJ PT. „WSPÓŁCZESNE WYZWANIA PRAWA PODATKOWEGO” (16–17 GRUDNIA 2024 R.)

W dniach 16–17 grudnia 2024 r. na Wydziale Prawa i Administracji Uniwersytetu Łódzkiego odbyła się międzynarodowa konferencja naukowa „Contemporary Challenges of Tax Law” („Współczesne wyzwania prawa podatkowego”), dedykowana prof. Włodzimierzowi Nykielowi z okazji jubileuszu pracy naukowej. Możliwy był również zdalny (czynny i bierny) udział w konferencji z wykorzystaniem programu Microsoft Teams. Ważną

* Doktor, adiunkt w Katedrze Prawa Podatkowego, zastępca kierownika Centrum Dokumentacji i Studiów Podatkowych, Wydział Prawa i Administracji, Uniwersytet Łódzki, e-mail: msek@wpia.uni.lodz.pl, <https://orcid.org/0000-0002-6251-2031>

** Doktor habilitowany, profesor UŁ, kierownik Katedry Prawa Podatkowego, kierownik Centrum Dokumentacji i Studiów Podatkowych, Wydział Prawa i Administracji, Uniwersytet Łódzki, e-mail: zkukulski@wpia.uni.lodz.pl, <https://orcid.org/0000-0003-2843-8170>

częścią konferencji była uroczystość jubileuszowa, która odbyła się 16 grudnia 2024 r. w należącym do Uniwersytetu Łódzkiego Pałacu Biedermanna.

Konferencję zorganizowało Centrum Dokumentacji i Studiów Podatkowych wraz z Katedrą Prawa Podatkowego WPiA UŁ oraz Fundacją Centrum Dokumentacji i Studiów Podatkowych w Łodzi. Konferencja objęta była patronatem honorowym Rektora Uniwersytetu Łódzkiego, Dziekana Wydziału Prawa i Administracji UŁ, Ministerstwa Finansów, Krajowej Administracji Skarbowej, Krajowej Izby Doradców Podatkowych, Łódzkiego Oddziału Krajowej Izby Doradców Podatkowych i Międzynarodowego Stowarzyszenia Podatkowego w Polsce (IFA Polska).

Konferencja została dofinansowana ze środków budżetu państwa, przyznanych przez Ministra Nauki w ramach Programu Doskonała Nauka II (Polska).

W konferencji uczestniczyło 155 przedstawicieli nauki i praktyki podatkowej. Liczba uczestników stacjonarnych wyniosła 105, a zdalnych 50 (w tym 20 zagranicznych i 30 krajowych). W konferencji wzięło udział 18 prelegentów zagranicznych (14 stacjonarnie i 4 online) oraz 19 prelegentów polskich (17 stacjonarnie i 2 online), reprezentujących czołowe zagraniczne i polskie ośrodki nauki prawa podatkowego. Prelegenci zostali wyłonieni w trybie mieszanym – część na zasadzie indywidualnego zaproszenia, a część na zasadzie otwartego zaproszenia do przesyłania abstraktów. Zaproszenia indywidualne zostały skierowane przede wszystkim do badaczy polskich i zagranicznych, którzy przygotowali rozdziały do książki jubileuszowej prof. W. Nykiela. W konferencji wzięło udział stacjonarnie 10 dyskutantów – przedstawicieli polskiej praktyki podatkowej. Uczestniczyli w niej też stacjonarnie nieodpłatnie, na zaproszenie organizatora, liczni goście reprezentujący polską naukę i praktykę prawa podatkowego. Liczba uczestników stacjonarnych odpłatnych (naukowców i praktyków) wyniosła 11. Udział zdalny był bezpłatny.

Podczas konferencji zaprezentowano wyniki badań przedstawicieli światowej i polskiej nauki prawa podatkowego dotyczące współczesnych wyzwań prawa podatkowego.

W poniedziałek **16 grudnia 2024 r.** odbyły się trzy sesje, w całości w języku angielskim, z udziałem badaczy zagranicznych i polskich, poświęcone następującym zagadnieniom: wartościom podstawowym i etycznym w prawie podatkowym (ze szczególnym uwzględnieniem cyfryzacji), ochronie bazy podatkowej i sprawiedliwemu jej podziałowi (ze szczególnym uwzględnieniem postępującej cyfryzacji), prawu podatkowemu w służbie innowacyjnej i zielonej gospodarki oraz sprawiedliwego i włączającego społeczeństwa.

Dzień pierwszy otworzyło wystąpienie prof. **Johannesa de Goede**, który, opierając się na doświadczeniach i wspomnieniach prof. **Huberta Hamaekersa** oraz własnych, przedstawił proces włączenia przedstawicieli polskiej nauki prawa podatkowego do nauki światowej, stwierdzając, że nawiązywane i pogłębiane z czasem relacje ewoluowały od współpracy do przyjaźni. Prelegent podkreślił, że obecnie współpraca między polskimi i zagranicznymi naukowcami odbywa się z korzyścią dla obu stron, które mogą uczyć się od siebie i czerpać inspiracje.

W ramach pierwszej sesji prof. **Philip Baker** (Uniwersytet Oksfordzki, Zjednoczone Królestwo) przybliżył zagadnienie praw podatnika w szerszym kontekście praw człowieka. Przedstawił prace nad warunkami odniesienia (*terms of reference*) dla ramowej konwencji ONZ w sprawie międzynarodowej współpracy podatkowej, zauważając, że ostatecznie odniesienia do praw podatników i ich zabezpieczeń zostały ograniczone i przyjęta wersja stanowi jedynie, iż „wysiłki zmierzające do osiągnięcia celów konwencji ramowej powinny być dostosowane, w ramach dążenia do międzynarodowej współpracy podatkowej, do zobowiązań państw wynikających z międzynarodowego prawa dotyczącego praw człowieka”. Przedstawił też regionalne i globalne instrumenty prawne z zakresu praw człowieka, znajdujące zastosowanie w dziedzinie opodatkowania, zagadnienie opodatkowania jako środka gromadzenia zasobów niezbędnych do realizacji praw ekonomicznych, socjalnych i kulturalnych i bezpośrednio środka ich realizacji, a niekiedy przeszkody w realizacji tychże praw oraz uwypuklił szczególną rolę ONZ. W konkluzji prof. Baker stwierdził, iż niektórym aspektom roli opodatkowania w realizacji praw człowieka (zwłaszcza praw ekonomicznych, socjalnych i kulturalnych) poświęca się zbyt mało uwagi, istnieje luka w wiedzy zarówno ekspertów podatkowych, jak i ekspertów ds. praw człowieka co do interakcji między opodatkowaniem a prawami człowieka oraz że doradcy rządowi, zwłaszcza w kwestiach polityki podatkowej, muszą rozumieć podjęte już zobowiązania w obszarze praw człowieka. Zauważył również, że ONZ ma kluczową rolę do odegrania w przekazywaniu wiedzy i wyjaśnianiu relacji między opodatkowaniem a prawami człowieka.

Profesor **Radu Bufan** (Zachodni Uniwersytet w Timișoarze, Rumunia) przedstawił orzeczniczą doktrynę bezpośredniego i ścisłego związku w kontekście zakupów ogólnych związanych z całokształtem działalności gospodarczej podatnika VAT. Przypomniął, że – zdaniem TSUE – prawo do odliczenia przysługuje nawet w przypadku braku bezpośredniego i ścisłego związku pomiędzy konkretną transakcją zakupową a jedną konkretną

transakcją opodatkowaną lub większą ich liczbą, o ile koszty nabytych towarów czy usług należą do kosztów ogólnych podatnika i jako takie stanowią elementy cenotwórcze dostarczanych przez niego towarów lub świadczonych przez niego usług podlegających opodatkowaniu. Koszty takie zachowują bowiem bezpośredni i ścisły związek z całą działalnością gospodarczą podatnika. Na tym tle przedstawił problemy rumuńskiej praktyki podatkowej, wynikające m.in. z rozróżnienia między kosztami pośrednimi i ogólnymi kosztami administracyjnymi, z trudności w dowodzeniu nabycia usług niematerialnych, w szczególności informatycznych, z relacji między komponentami kosztowymi a ceną transakcyjną (tj. sytuacji kosztów przewyższających cenę transakcyjną) oraz z prób przenoszenia ustaleń o niezaliczeniu danych kosztów do kosztów uzyskania przychodu na grunt VAT.

Profesor **Daniel Deak** (Węgry) mówił o wpływie prawa konkurencji obowiązującego w całej UE na tzw. parafialne (lokalne) prawo podatkowe. Na przykładzie pomocy publicznej omówił, w jaki sposób unijne prawo konkurencji, w interesie korporacji ponadnarodowych, ogranicza krajowe prawo podatkowe.

Godność jako prawo podatnika była przedmiotem wystąpienia dr **Ewy Prejs** (Uniwersytet Mikołaja Kopernika w Toruniu), która już na początku wyjaśniła, że poszanowanie godności podatnika obejmuje jego uczciwe i pełne szacunku traktowanie w świetle prawa. Jednocześnie zastrzegła, że godność można przypisać tylko istotom ludzkim. Prelegentka przypomniała, że art. 1 Karty Praw Podstawowych Unii Europejskiej nakłada na władze publiczne obowiązek „poszanowania i ochrony” godności człowieka: podejmowania działań chroniących jednostki przed sytuacjami naruszającymi ich godność i powstrzymywania się od działań, które naruszałby ją. W dalszej części wystąpienia, nawiązując do orzecznictwa międzynarodowego i polskiego, dr Prejs odniosła się do podatkowych aspektów poszczególnych praw człowieka wywodzonych z godności, przytaczając instytucje polskiego prawa podatkowego (potencjalnie) naruszające godność, z podziałem na sfery: ochrony tożsamości biologicznej człowieka, ochrony integralności fizycznej człowieka, praw proceduralnych, ochrony integralności intelektualnej i prywatności człowieka. Zwróciła uwagę m.in. na konieczność zapewnienia prawnego uznania parom tej samej płci, czego nie zapewniono w Polsce w ramach instytucji wspólnego opodatkowania małżonków podatkiem dochodowym od osób fizycznych, zwolnienia dla członków najbliższej rodziny oraz zaliczenia do poszczególnych grup podatkowych w podatku od spadków i darowizn, zwolnienia pożyczek między

członkami najbliższej rodziny w podatku od czynności cywilnoprawnych, zwolnienia z podatku od towarów i usług importu rzeczy osobistych osoby przenoszącej miejsce zamieszkania z państwa trzeciego na terytorium Polski w związku z zawarciem związku małżeńskiego. W kontekście zakazu samoobciążania prelegentka wspomniała instytucję oświadczenia o stanie majątku na określony dzień, składanego pod rygorem odpowiedzialności karnej za składanie fałszywych oświadczeń. Wskazała też na zakaz podejmowania przez organy władzy publicznej działań, które zakłócają minimalny standard życia, w tym w regulacjach prawa podatkowego (poszanowanie minimum egzystencji, nakładanie obciążeń publicznych według zdolności płatniczej, zakaz konfiskaty majątku).

Wystąpienie dr. hab. **Błażeja Kuźniackiego**, prof. UŁa, dotyczyło nadużycia jako granicy praw podatnika. Prelegent przedstawił podstawowe elementy zakazu nadużywania praw, klauzuli ogólnej przeciwko unikaniu opodatkowania (GAAR), testu głównego celu (PPT), aby wykazać, że w bardzo podobny sposób wyznaczają one granice praw podatników, a ich zbieżna interpretacja i stosowanie wzmacniają rządy prawa. Zwrócił również uwagę na wzajemne oddziaływanie między nimi, zauważając, że zakaz nadużywania praw stanowi *lex superior* w stosunku do GAAR i PPT, a więc zapewnia prawidłowe funkcjonowanie tych zasad. Prelegent zauważył również, że ograniczenie praw podatników takimi środkami nie narusza zasady pewności prawnej, ponieważ zasada ta nie chroni w równym stopniu podatników aktywnie starających się nadużyciowo unikać opodatkowania i podatników, którzy w toku zwykłej codziennej działalności gospodarczej lub praktyk inwestycyjnych uzyskują korzyści podatkowe w pełnej zgodności z literą i celem prawa podatkowego. Podatnicy, którzy celowo angażują się w nadużycia podatkowe, nie działają w dobrej wierze, dlatego nie mają uzasadnionych oczekiwań, że będą chronieni przez zasadę pewności prawnej.

Druga sesja dotyczyła **ochrony bazy podatkowej i sprawiedliwego jej podziału**, ze szczególnym uwzględnieniem postępującej cyfryzacji.

Przedstawiciel Uniwersytetu w Tilburgu (Niderlandy), prof. **Eric Kemmeren**, rozważał, czy jeśli potrzebujemy podatku dochodowego od osób prawnych opartego na zasadzie miejsca przeznaczenia, to potrzebujemy również podatku konsumpcyjnego opartego na zasadzie miejsca produkcji. Prelegent przedstawił miejsce podatków dochodowych i podatków konsumpcyjnych we współczesnych systemach podatkowych z uwzględnieniem czasowego rozkładu zdolności płatniczej oraz kontekstu międzynarodowego, a następnie argumenty za i przeciw podatkowi dochodowemu

od osób prawnych, opartemu na zasadzie miejsca przeznaczenia. Zauważył m.in., że największej korzyści odniosłoby kilka państw OECD o wysokich dochodach, a potencjalnymi przegranymi byłyby państwa o niskich dochodach, państwa o małych rynkach konsumenckich i państwa, które eksportują więcej, niż importują. Konkluzje rozpoczął od przypomnienia, iż obecny podział praw do opodatkowania oparty jest na rozróżnieniu między wytwarzaniem wartości dodanej (podatki dochodowe i podatki od zysków), opodatkowanym przez państwo, w którym dochód jest faktycznie wytwarzany, a konsumpcją lub użytkowaniem wartości dodanej (VAT oraz podatek od sprzedaży i użytkowania), opodatkowanym przez państwo konsumpcji/użytkowania. Następnie zauważył, że należy dokonać przeglądu podatku dochodowego od osób prawnych i umów podatkowych, aby lepiej dostosować je do zasady pochodzenia. Jeśli bowiem uznamy, że potrzebujemy podatku dochodowego od osób prawnych opartego na zasadzie miejsca przeznaczenia, to dla równowagi potrzebować będziemy również podatku konsumpcyjnego opartego na zasadzie produkcji.

Profesor **María Cruz Barreiro Carril** (Uniwersytet w Vigo, Hiszpania) mówiła o ochronie bazy podatkowej w kontekście rynku wewnętrznego. Zwróciła uwagę, że walkę z uchylaniem się od opodatkowania i unikaniem go prowadzą zarówno OECD, jak i UE, ale różnice co do charakteru tych organizacji powodują, że rozwiązania proponowane przez OECD nie zawsze są łatwe do pogodzenia z prawem UE. Do 2014 r. ustawodawstwa podatkowe państw członkowskich, w tym normy antyabuzywne, postrzegane były przez pryzmat potencjalnych przeszkód dla funkcjonowania rynku wewnętrznego. Natomiast od 2014 r. to zwalczanie unikania opodatkowania stało się ważnym unijnym celem, nawet ważniejszym niż usuwanie barier na rynku wewnętrznym, realizowanym przez specjalnie do tego przeznaczone dyrektywy (ATAD, DAC6, DAC7). Jak zauważyła prelegentka, te nowe dyrektywy mogą być trudne do pogodzenia z rynkiem wewnętrznym, bo nie są prawdziwymi dyrektywami harmonizującymi. Prawdziwa dyrektywa harmonizująca oznaczałaby wspólny zestaw zasad dotyczących na przykład struktury bazy podatkowej, a w obszarze struktur hybrydowych koncentrowałaby się na samej przyczynie niedopasowań, a nie na ich objawach. Zamiast ustanawiać zasady, aby uniemożliwić podatnikowi wykorzystywanie rozbieżności, wyeliminowałaby samą rozbieżność. Zdaniem prof. Barreiro Carril obowiązywanie tych dyrektyw może zniechęcić państwa członkowskie do podejmowania kroków w kierunku prawdziwej harmonizacji.

Emerytowany prof. UŁ **Johannes de Goede** (Niderlandy) rozważał, czy jeśli Filar Pierwszy nie zostanie wdrożony, podejście takie jak w art. 12B Umowy Modelowej ONZ (dotyczącym zautomatyzowanych usług cyfrowych) może stanowić rozsądną (tymczasową) alternatywę pozwalającą uniknąć konfliktów związanych z opodatkowaniem gospodarki cyfrowej. Prelegent zauważył, że nie ma idealnego rozwiązania i także art. 12B ma swoje wady, ale z szeregiem ulepszeń może stanowić rozwiązanie budzące mniejszy sprzeciw na gruncie umów handlowych, ponieważ wydaje się mniej ukierunkowany tylko na duże amerykańskie firmy cyfrowe. Jeśli Filar Pierwszy rzeczywiście nie zostanie przyjęty, ONZ i OECD powinny podjąć współpracę, aby znaleźć szerzej akceptowalne rozwiązanie, które można by wyrazić w wielostronnej konwencji, dodającej zharmonizowany podatek od usług cyfrowych (DST) do umów podatkowych i zakazującej jakichkolwiek innych podatków typu DST.

Doktor **Dragoș Mihail Mănescu** (Uniwersytet Ekonomiczny w Bukareszcie, Rumunia) przybliżył rumuński system RO-eTransport stosowany w przewozie wielu kategorii towarów, zestawiając go z polskim Systemem Elektronicznego Nadzoru Transportu (SENT). Podkreślił potrzebę i rosnący stopień cyfryzacji funkcji kontrolnej w podatkach (w Rumunii RO-eTransport, w połączeniu z SAF-T i RO-eFactura), zauważając jednocześnie, że – podobnie jak w przypadku paktu faustowskiego – te nowe narzędzia kontroli mają ukrytą cenę. Prelegent stwierdził, że przy wprowadzaniu rozwiązań dających możliwość tak szczegółowego śledzenia ruchu towarowego, nie powinno się pomijać kwestii zagrożenia dla wolności gospodarczej przedsiębiorstw, wynikającego ze ścisłej kontroli i zagrożenia poważnymi sankcjami (od grzywnien, przez konfiskatę towarów, po utratę licencji transportowej). Systemy takie rodzą fundamentalne pytania o równowagę między bezpieczeństwem fiskalnym a wolnością gospodarczą oraz efektywnością fiskalną a ochroną praw podmiotów gospodarczych.

Własne spojrzenie na priorytety unijnej polityki podatkowej przedstawiła dr **Anna Nykiel-Mateo** (Komisja Europejska, Belgia), zastrzegając, że poglądów tych nie należy przypisywać Komisji Europejskiej. Prelegentka zwróciła uwagę na nowy plan na rzecz trwałego dobrobytu i konkurencyjności w Europie. Wspomniała o konieczności skupienia się na zapewnieniu bezpieczeństwa oraz wzmocnieniu dobrobytu, społecznej gospodarki rynkowej, zielonych i cyfrowych transformacji i demokracji. Szczególną uwagę poświęciła wnioskowi wypływającym z pisma określającego zadania (*mission letter*), skierowanemu przez Ursulę von der Leyen do Wopke Hoekstra

jako kandydata na komisarza ds. klimatu, neutralności emisyjnej i czystego wzrostu, w obszarach takich jak opodatkowanie energii, uczynienie wspólnego systemu VAT bardziej „zielonym”, opodatkowanie sektora finansowego, opodatkowanie osób prawnych oraz zwalczanie oszustw podatkowych, uchylania się od opodatkowania i unikania opodatkowania.

Profesor **Marciano Seabra de Godoi** (Papieski Uniwersytet Katolicki Minas Gerais, Brazylia) przybliżył reformę podatkową przeprowadzaną w Brazylii w latach 2023–2024 w szerszym kontekście cyfryzacji, ochrony bazy podatkowej i jej sprawiedliwego podziału. Zwrócił uwagę, iż obciążenie podatkowe w Brazylii jest bardzo zbliżone do średniej OECD, ale wartość sporów podatkowych jest szokująco wysoka w porównaniu z innymi państwami: wartość federalnych administracyjnych postępowań podatkowych stanowi około 15% brazylijskiego PKB, w porównaniu do średniej OECD wynoszącej 0,3% i średniej Ameryki Łacińskiej wynoszącej 0,2%. Najbardziej skomplikowane są podatki pośrednie konsumpcyjne i to one generują najwięcej sporów. Brazylijska konstytucja z 1988 r. podzieliła opodatkowanie konsumpcji między trzy szczeble: rząd federalny, stany i gminy. Ten system opodatkowania konsumpcji został radykalnie zmieniony przez reformę konstytucyjną zatwierdzoną w grudniu 2023 r.: pobierany przez 27 stanów podatek pośredni od sprzedaży towarów i pobierany przez 5570 gmin podatek pośredni od świadczenia usług wymienionych na krajowej liście będą stopniowo wycofywane od 2029 r. i wygaszone od 2033 r. Zamiast tych podatków pojawi się ogólny podatek konsumpcyjny (podatek od towarów i usług) na wzór europejskiego VAT.

Profesor **Stef van Weeghel** (Uniwersytet Amsterdamski, Niderlandy) rozważał kwestie ochrony bazy podatkowej w rozdrobnionym świecie. Wystąpienie nawiązywało też do przygotowanego przez niego rozdziału opublikowanego w księdze jubileuszowej dedykowanej prof. Włodzimierzowi Nykielowi, a dotyczącego międzynarodowego systemu opodatkowania zysków z działalności gospodarczej, w tym Filaru Pierwszego OECD, który w istocie wprowadza podział według formuł jak nakładkę na obecnie stosowaną metodę oddzielnego przedsiębiorstwa.

Reprezentujący Uniwersytet Adama Mickiewicza w Poznaniu dr **Edgar Drozdowski** rozważał, jak naprawić międzynarodowe prawo podatkowe: czy receptą jest rewolucja podatkowa ONZ, czy podejście *status quo* OECD. Prelegent zwrócił uwagę, że wiodąca rola OECD w ustanawianiu międzynarodowych rozwiązań podatkowych została ostatnio podana w wątpliwość. Niezdolność tej organizacji do stawienia czoła wyzwaniom gospodarki

cyfrowej w połączeniu z rozwiązaniami faworyzującymi najbogatsze narody podważyły jej autorytet. Jednocześnie wzmocnieniu uległa rola ONZ, której przewaga może wynikać m.in. z głosowania większościowego i proponowania instrumentów wielostronnych, bardziej elastycznych ram (konwencja ramowa i protokoły opcjonalne) i rozwiązań adaptacyjnych, obejmujących mechanizmy dostosowywania się do zmieniających się warunków społeczno-ekonomicznych. Organizacja Narodów Zjednoczonych dąży też do ponownego zdefiniowania podziału praw podatkowych między krajami rezydencji i źródła, aby zwiększyć sprawiedliwość w podziale wpływów podatkowych. To czas pokaże, czy rozwiązania proponowane przez ONZ okażą się sukcesem.

Trzecia sesja poświęcona była zagadnieniu **prawa podatkowego w służbie innowacyjnej i zielonej gospodarki oraz sprawiedliwego i włączającego społeczeństwa**.

Doktor **Mirela Buliga** (Uniwersytet Ekonomiczny w Bukareszcie, Rumunia) przyjrzała się zagadnieniu opodatkowania cyfrowych nomadów według prawa rumuńskiego, zastanawiając się, „gdzie jest haczyk?”. Na wstępie wyjaśniła, że Rumunia, promowana jako kraj atrakcyjny dla cyfrowych nomadów, w 2023 r. przyjęła ustawę wprowadzającą dla nich zwolnienie z podatku dochodowego i obowiązkowych składek na ubezpieczenia społeczne (zdrowotne i emerytalne) na ograniczony czas. Następnie prelegentka zdefiniowała pojęcie cyfrowego nomady, podkreślając, że w odróżnieniu od zwykłych pracowników zdalnych, cyfrowych nomadów charakteryzuje duża mobilność, mały stopień stałości. Pokrótkę przedstawiła specjalne rozwiązania dla cyfrowych nomadów obowiązujące w wybranych jurysdykcjach (Chorwacja, Grecja, Estonia, Hiszpania), aby przejść do szczegółowej analizy unormowań rumuńskich. Wskazała, do których cyfrowych nomadów i po spełnieniu jakich warunków stosuje się zwolnienie z podatku dochodowego. Zwróciła uwagę, że w wielu przypadkach na mocy prawa krajowego czy umów o unikaniu podwójnego opodatkowania, których Rumunia jest stroną, dochód nomadów i tak nie podlegałby opodatkowaniu w Rumunii, szczególnie w przypadku krótkich pobytów poniżej 183 dni.

Madalina Cotrut (Uniwersytet Ekonomiczny w Bukareszcie, Rumunia) przedstawiła wyzwania i najnowsze trendy w opodatkowaniu transgranicznej pracy zdalnej. W pierwszej kolejności przyjrzała się pojęciu transgranicznego pracownika zdalnego. Następnie przedstawiła prace prowadzone w tym obszarze przez OECD, rozpoczynając od wykorzystywanej przez tę organizację roboczej definicji telepracownika. Wskazała na liczne

scenariusze poddawane dyskusji w OECD, dotyczące lokalizacji (czy praca ma być wykonywana tylko z domu, czy z innej lokalizacji), czasu trwania (czy praca zdalna ma mieć charakter stały, czy tymczasowy), ciągłości (czy praca ma być wykonywana zdalnie w sposób regularny, czy okazjonalny). Szeroko przedstawiła też problem stałego zakładu w kontekście pracy zdalnej, będący również przedmiotem prac OECD.

Profesor **Pedro M. Herrera** (Narodowy Uniwersytet Kształcenia Zdalnego (UNED) w Madrycie, Hiszpania) przedstawił zagadnienie gospodarki o obiegu zamkniętym i opodatkowania gospodarki odpadami w szerokim kontekście: unijnym i hiszpańskim. We wstępie przypomniał, że przejście z tradycyjnego modelu linearnego („weź – wyprodukuj – użyj – wyrzuć”) do modelu cyrkularnego zakłada utrzymanie wartości produktów, materiałów i zasobów w gospodarce tak długo, jak to możliwe i minimalizowanie wytwarzania odpadów. Podkreślił, że UE zachęca państwa członkowskie do wprowadzania podatków i opłat środowiskowych, aby osiągnąć cele gospodarki o obiegu zamkniętym. Zdaniem prof. Herrery to podejście okazało się skuteczne. Wiele państw członkowskich wprowadziło bowiem podatki lub opłaty za składowanie odpadów, spalanie odpadów, tworzywa sztuczne jednorazowego użytku lub opłaty za odpady pobierane zgodnie z zasadą „płać za wyrzucanie” (prof. Herrera wskazał w swoim wystąpieniu, które państwa UE efektywnie stosują poszczególne podatki lub opłaty, a które jeszcze nie). Jak zauważył prelegent, takie podejście nie stanowi jednak prawdziwej harmonizacji i w istocie może skutkować pewnym „rozproszaniem” w krajowym ustawodawstwie dotyczącym ochrony środowiska. W przypadku Hiszpanii nowe podatki i opłaty środowiskowe są właśnie złożone i wiążą się z wysokimi kosztami administracyjnymi dla podatników i organów podatkowych.

Profesor **Svetislav V. Kostić** (Uniwersytet w Belgradzie, Serbia) poświęcił swoje wystąpienie zagadnieniu poszukiwania „globalnego fiskusa”: zbieraniu funduszy na walkę z globalnymi zagrożeniami dla ludzkości bez poświęcania demokracji. Na wstępie zauważył, że w przeszłości wyzwania, które ludzie mogli realnie rozwiązać, miały charakter lokalny bądź regionalny – i takie były też powstałe struktury publicznoprawne, które odpowiadały na te zagrożenia i którym ludzie oddali część swoich dochodów i/lub bogactwa, płacąc na ich rzecz podatki. Obecnie zaś mierzymy się z wyzwaniami globalnymi, w tym zmianami klimatycznymi, które nie szanują granic państwowych, a więc i kluczowe środki mające na celu powstrzymanie tych zmian muszą być globalne i globalnie finansowane. Konsekwencje

zmian klimatycznych nie będą jednak odczuwalne równomiernie, stąd priorytety wyborców i polityków w poszczególnych państwach będą się różnić. Profesor Kostić podkreślił, że – jak uczy historia – dopiero ból, który staje się nie do zniesienia, skutecznie „ucisza opozycję” i umożliwia osiągnięcie konsensusu niezbędnego do wprowadzenia wielkich zmian. Coraz częstsze katastrofy ekologiczne w pewnym momencie zmuszą nas do działania. Jak uczą przykłady Mezopotamii, starożytnego Egiptu, doliny Indusu i cywilizacji Rzeki Żółtej, gdy zaczynamy organizować się, aby przetrwać wyzwania środowiskowe, indywidualizm i wolności osobiste są poświęcane na rzecz interesu zbiorowości. Jeśli jednak zaczniemy wcześniej, możemy nie tylko dojść do rozwiązań, które pomogą nam nigdy nie osiągnąć punktu zwrotnego „nieznośnego bólu”, ale możemy uniknąć poświęcenia wielu (choć nie wszystkich) naszych wolności osobistych. Prelegent skonkludował, że niektóre instytucje polityczne kluczowe dla walki ze zmianą klimatu muszą zostać rozwinięte na poziomie globalnym i wyposażone w odpowiednie fundusze, aby wdrożyć niezbędne środki.

O tym, jak podatki ratują życie, mówił dr **Jarosław Neneman** (Uniwersytet Łódzki, Ministerstwo Finansów), odwołując się przede wszystkim do przykładu opodatkowania akcyzą wyrobów tytoniowych, e-papierosów i tzw. wyrobów nowatorskich oraz wpływu obciążeń podatkowych na ich konsumpcję.

Profesor **Cristina Trenta** (Uniwersytet Linneusza, Szwecja) przedstawiła nowe spojrzenie na unijną dyrektywę systemową VAT (2006/112) w kontekście ograniczenia marnowania żywności i promowania darowizn w celu budowy bardziej ekologicznego i zrównoważonego społeczeństwa. Analizę przeprowadziła z uwzględnieniem Agendy ONZ 2030, w tym jej celów zrównoważonego rozwoju 1 i 2 dotyczących wyeliminowania ubóstwa i głodu oraz celu 12 dotyczącego promowania zrównoważonej konsumpcji i produkcji w gospodarce o obiegu zamkniętym. Prelegentka zauważyła, że dosłowna interpretacja art. 16 dyrektywy prowadzi do klasyfikowania darowizn żywności na cele charytatywne jako dostaw opodatkowanych VAT, wyraźnie zniechęcając do darowizn (redystrybucji) żywności i zamiast tego zachęcając do jej niszczenia. Tymczasem analiza szerszych unijnych ram prawnych wskazuje na inne podejście. Dyrektywa 2008/98/WE w sprawie odpadów, która ustanawia hierarchię w zakresie gospodarowania odpadami, wyraźnie priorytetowo traktuje minimalizację odpadów poprzez zapobieganie, przygotowanie do ponownego użycia, recykling, odzysk i dopiero w ostateczności dopuszcza utylizację. Ponadto dyrektywa (UE) 2018/851,

zmieniająca dyrektywę 2008/98/WE, wymaga od państw członkowskich wdrożenia środków zapobiegających i ograniczających marnowanie żywności. Prelegentka podkreśliła, że obciążenie VAT darowizn żywnościowych, skłaniające do utylizacji, to przejaw niezgodności między unijnym VAT a nadrzędnymi celami Unii w zakresie zrównoważonego rozwoju, a być może i zasadami zapisanymi w Karcie Praw Podstawowych UE, które odnoszą się do dostępności żywności, takimi jak art. 1 (godność człowieka), art. 2 (prawo do życia), art. 3 (prawo do integralności osoby), art. 21 (nie-dyskryminacja) i art. 24(2) (najlepsze interesy dziecka). W konkluzji prelegentka wezwała do pilnej rewizji unijnych przepisów dotyczących VAT, tak by wspierać darowizny żywnościowe, promować zrównoważony rozwój, zachować zgodność z celami Agendy 2030 i chronić zasady godności ludzkiej zapisane w Karcie Praw Podstawowych UE.

Opodatkowanie sztucznej inteligencji było tematem wystąpienia prof. **Antonio Uricchio** (Uniwersytet im. Aldo Moro w Bari, Włochy). Prelegent rozpoczął od przybliżenia pojęcia sztucznej inteligencji i jej wpływu na rynek pracy. Podkreślił, że redukcja zatrudnienia wynikająca z zastąpienia pracy ludzkiej inteligentnymi robotami lub modyfikacji systemów produkcyjnych może mieć poważne konsekwencje dla stabilności systemów podatkowych i ubezpieczeń społecznych, jeśli nie zostaną wdrożone w odpowiednim czasie środki podatkowe zapewniające równowagę. Zauważył, że konieczne i nieuniknione staje się przyjęcie środków podatkowych ukierunkowanych na nowe i zróżnicowane przejawy bogactwa charakterystyczne dla nowej/przyszłej gospodarki. Pokrótce przedstawił propozycje wprowadzenia podatków od robotów i szeroko rozumianego opodatkowania sieci, z uwzględnieniem kontekstu zasady zdolności płatniczej jako konstytucyjnego ograniczenia dla wprowadzania nowych podatkowych stanów faktycznych i rozróżnienia między tzw. słabą i silną AI.

Doktor **Bartosz Kubista** (Uniwersytet Śląski w Katowicach) rozważał, czy jesteśmy gotowi na nadchodzącą rewolucję związaną z opodatkowaniem zdarzeń zachodzących w Metaverse. Jak zauważył, w tej immersyjnej przestrzeni cyfrowej można podejmować różnorodne działania generujące dochód, takie jak handel dobrami cyfrowymi, świadczenie usług i pracy. Metaverse stwarza poważne wyzwania dla globalnych systemów podatkowych, w szczególności w zakresie ochrony bazy podatkowej i zapewnienia jej sprawiedliwego podziału, od wyznaczenia podstaw i granic jurysdykcji, przez określenie dochodu i wymiar podatku, aż po jego pobór i egzekwowanie. Koncepcje, takie jak stały zakład, mogą okazać się niewystarczające.

Korzystanie z walut cyfrowych i aktywów opartych na blockchain może utrudnić określenie dochodu i egzekwowanie podatków. Bez skoordynowanych wysiłków międzynarodowych może wystąpić ryzyko podwójnego opodatkowania lub braku opodatkowania, może dojść do nieproporcjonalnego faworyzowania określonych jurysdykcji lub podmiotów. Wdrożenie technologii takich jak blockchain i AI może być szansą na zwiększenie przejrzystości i skuteczny pobór podatków. Współpraca między organami podatkowymi, przedsiębiorstwami i deweloperami ma kluczowe znaczenie dla zapewnienia zgodności i złagodzenia pojawiających się ryzyk.

We wtorek **17 grudnia 2024 r.** również odbyły się trzy sesje, w większości w języku polskim (z symultanicznym tłumaczeniem na język angielski), z udziałem badaczy polskich i zagranicznych. Sesje dotyczyły: zagadnień konstytucyjnych i ustrojowych w prawie podatkowym, zagadnień materialnoprawnych w prawie podatkowym, zagadnień proceduralnych w prawie podatkowym.

Drugi dzień otworzyło wystąpienie prof. dr. hab. **Jana Głuchowskiego** (Uniwersytet WSB Merito w Toruniu) prezentujące pozycję polskiej nauki prawa podatkowego w nauce europejskiej i światowej, ze szczególnym uwzględnieniem kontekstu historycznego.

Czwarta sesja dotyczyła **zagadnień konstytucyjnych i ustrojowych w prawie podatkowym**.

Reprezentujący Uniwersytet Wrocławski prof. dr hab. **Paweł Borsowski** przedstawił zagadnienie wykorzystania definicji legalnych w kontekście konstytucyjnego wymogu określenia przedmiotu opodatkowania. Podkreślając wagę prawidłowego ujęcia przedmiotu opodatkowania w ramy ustawy podatkowej, zaproponował wykorzystanie definicji legalnej jako sposobu realizacji konstytucyjnego wymogu określenia przedmiotu opodatkowania. Na tym tle odniósł się także do nowej definicji budynku i budowli.

Profesor dr hab. **Teresa Dębowska-Romanowska** (Uniwersytet Łódzki) przedstawiła skutki orzecznicze obowiązku bezpośredniego stosowania art. 217 w związku z art. 84 Konstytucji, nawiązując w pewnym zakresie do rozdziału opublikowanego w księdze dedykowanej prof. Włodzimierzowi Nykielowi z okazji jubileuszu pracy naukowej. Prelegentka przypomniała, że obowiązek bezpośredniego stosowania Konstytucji ma charakter uniwersalny i wielopostaciowy.

Profesor dr hab. **Hanna Litwińczuk** (Uniwersytet Warszawski) przedstawiła zagadnienie postępujących nowelizacji prawa podatkowego na tle zasad stanowienia prawa podatkowego sformułowanych przez Trybunał

Konstytucyjny już w latach dziewięćdziesiątych ubiegłego wieku: zasady wyłączności ustawowej, zasady niedziałania prawa podatkowego wstecz, zasady zachowania odpowiedniej *vacatio legis*, zasady niezmienniania podatków wymierzanych w skali rocznej w trakcie roku podatkowego, zasady jasności, zasady ochrony praw nabytych. Prelegentka zwróciła uwagę na praktykę wydawania przez Ministra Finansów obszernych objaśnień podatkowych do nowo przyjmowanych przepisów, które wprawdzie pełnią funkcję ochronną w stosunku do podatnika, ale jednocześnie negatywnie wpływają na dbałość projektodawcy i ustawodawcy o jakość legislacji podatkowej. Zauważyła też czysto formalne podejście do zasady zachowania odpowiedniej *vacatio legis*, bez uwzględnienia czasu faktycznie potrzebnego podatnikom na zapoznanie się ze zmianami i dostosowanie do nich. Odniosła się też do zmian dokonywanych z mocą wsteczną i w trakcie roku podatkowego, które, choć nie działały na niekorzyść podatnika, wprowadzały niepewność co do stanu prawnego obowiązującego w różnych okresach i narażały podatników oraz płatników na ryzyko popełnienia błędów w rozliczeniach.

Reprezentujący Uniwersytet Mikołaja Kopernika w Toruniu dr hab. **Wojciech Morawski**, prof. UMK, rozważał, czy nowelizacja ustawy wyjaśniająca wątpliwości interpretacyjne na niekorzyść podatnika to pragmatyzm prawodawcy, czy ukryta retroaktywność prawa podatkowego. Wystąpienie dotyczyło tzw. zmian wyjaśniających ustaw podatkowych, ze szczególnym uwzględnieniem zmian, które weszły w życie z dniem 1 stycznia 2019 r. W uzasadnieniu nowelizacji wskazywano, że nie jest to zmiana merytoryczna, a tylko potwierdzająca wcześniejsze (korzystne dla organów podatkowych) rozumienie przepisów.

Wystąpienie prof. **Łukasza Stankiewicza** (Jean Moulin Lyon 3 University, Francja) dotyczyło interpretacji podatkowych we Francji w świetle teorii źródeł prawa. Prelegent wyjaśnił, że francuski system interpretacji podatkowych opiera się na centralnej, ogólnodostępnej internetowej bazie danych, udostępnionej w 2012 r. i obejmującej obecnie ponad 50 tys. stron tekstu. Baza zawiera uporządkowane tematycznie komentarze centralnej administracji podatkowej do praktycznie wszystkich przepisów podatkowych. Według prof. Stankiewicza francuski system administracyjnych interpretacji podatkowych charakteryzuje się dużym pragmatyzmem, kosztem – być może – pewnego bardziej dogmatycznego podejścia do wewnętrznej logiki systemu. W praktyce jest on pozytywnie oceniany zarówno przez administrację, jak i podatników. Pozwala on podatnikom z jednej strony,

w interesie zasady pewności prawa, korzystać z interpretacji korzystnych dla nich, nawet jeśli są sprzeczne z ustawami, a z drugiej strony, w interesie zasady legalności, zaskarżać i uchylać interpretacje niekorzystne dla nich i sprzeczne z ustawą, a nawet te zgodne z ustawą, ale sprzeczne z normami o charakterze ponadustawowym. Jak zauważył prelegent, w tym sensie francuska doktryna administracyjna przybiera wymiar swoiście ustrojowy.

Doktor **Agnieszka Franczak** (Uniwersytet Jagielloński) przedstawiła zagadnienie prawa podatnika do dobrej administracji podatkowej na tle standardu unijnego. Dokonała przeglądu podstaw prawa do dobrej administracji podatkowej w Konstytucji RP i prawie Unii Europejskiej, a także treści składających się na unijny standard prawa do dobrej administracji. Poddała też analizie możliwość powołania się przez podatnika na unijny standard prawa do dobrej administracji w postępowaniu podatkowym i sądownoadministracyjnym.

Zagadnienia materialnoprawne w prawie podatkowym były tematem piątej sesji.

Profesor dr hab. **Jadwiga Glumińska-Pawlic** (Uniwersytet Śląski w Katowicach) rozważała, czy akcyza wpływa na uzależnienie od palenia. Prelegentka przypomniała, że podatek akcyzowy nie jest podatkiem powszechnym, co oznacza, że dotyczy tylko niektórych kategorii towarów, wymienionych w wykazie załączonym do ustawy, w tym wyrobów tytoniowych. W 2018 r. do wykazu dodano trzy pozycje: susz tytoniowy, płyn do papierosów elektronicznych oraz wyroby nowatorskie, zyskujące na popularności, zwłaszcza wśród młodych „palaczy”. Objęcie tych wyrobów akcyzą miało na celu zapewnienie analogicznego traktowania pod względem podatkowym wyrobów substytucyjnych względem tradycyjnych wyrobów tytoniowych, przy czym e-papierosy przez ponad 10 lat korzystały z „wakacji podatkowych”, a wyroby nowatorskie objęto opodatkowaniem stosunkowo szybko po ich wprowadzeniu na rynek. Jak zauważyła prelegentka, pojawienie się na polskim rynku wyrobów nowatorskich i e-papierosów zwiększyło ryzyko uzależnienia, tym bardziej że co czwarty nastolatek sięga po e-papierosy, które stały się modnym gadżetem. W 2023 r. sprzedano w Polsce około 100 mln sztuk e-papierosów, z których niemal 90% sprowadzono z Chin (gdzie są one zakazane) i wprowadzono na rynek krajowy bez badań. Uchwalona 18 października 2024 r. ustawa o zmianie ustawy o podatku akcyzowym wprowadziła istotne zmiany w opodatkowaniu wyrobów tytoniowych, e-papierosów oraz produktów nowatorskich. Akcyza wzrośnie już od początku 2025 r., a kolejne podwyżki zaplanowano na lata 2025–2027.

Zdaniem prelegentki wzrost stawek akcyzy niestety nie ma na celu ograniczenia spożycia wskazanych wyrobów ze względów zdrowotnych, istotnym impulsem do wprowadzenia aktualizacji stawek była bowiem zwiększająca się z roku na rok siła nabywcza konsumentów i zalecenia WHO, by podgrzewane wyroby tytoniowe (wyroby nowatorskie) były opodatkowane na tym samym poziomie i w taki sam sposób jak tradycyjne papierosy. Nie wiadomo, czy ten wzrost akcyzy faktycznie wpłynie na spadek konsumpcji, a tym samym zmniejszy się liczba osób uzależnionych od palenia.

Wystąpienie dr. hab. **Krzysztofa Lasińskiego-Suleckiego**, prof. UMK, dotyczyło stałego miejsca prowadzenia działalności gospodarczej w VAT w dobie zmian technologicznych i gospodarczych. Prelegent zauważył, że pojęcie to zostało zdefiniowane w orzecznictwie Trybunału Sprawiedliwości w latach osiemdziesiątych XX w., kiedy uwarunkowania technologiczne i modele biznesowe były odmienne niż współcześnie. W szczególności niewielkie znaczenie odgrywały wówczas biznesy zautomatyzowane, tj. takie, które nie wymagają stałej obecności zasobów ludzkich. Profesor Lasiński-Sulecki skonstatował, iż mimo zmian gospodarczych, które w międzyczasie nastąpiły, trudno dostrzec istotne zmiany w praktyce orzeczniczej Trybunału Sprawiedliwości.

Przedmiotem wystąpienia prof. dr. hab. **Adama Nity** (Uniwersytet Jagielloński) była instytucja przedawnienia jako instrument kształtowania pokoju prawnego w relacjach pomiędzy stronami stosunku podatkowo-prawnego. Prelegent krytycznie odniósł się zarówno do niektórych rozwiązań normatywnych, jak i do praktyki stosowania przepisów prawa podatkowego dotyczących przedawnienia. Zasygnalizował kontrowersje wokół wszczynania postępowania w sprawie karnej skarbowej jako okoliczności oddziałującej na bieg terminu przedawnienia zobowiązania podatkowego. Dużo uwagi poświęcił natomiast przedawnieniu prawa do wydania i doręczenia ustalającej decyzji podatkowej. Poddał krytyce obowiązujące unormowania Ordynacji podatkowej, według których przedawnienie prawa do ustalenia odpowiedzialności podatkowej osoby trzeciej łączy się z wydaniem, a nie z doręczeniem konstytutywnej decyzji podatkowej. Krytycznie ocenił też powszechne w Polsce łączenie przedawnienia wymiaru podatku (art. 68 Ordynacji podatkowej) z wydaniem i doręczeniem decyzji organu pierwszej instancji, zauważając, że stanowisko to nie ma żadnego uzasadnienia ani w przepisach materialnego prawa podatkowego, ani w regulacji procesowej.

Doktor **Anna Vartašová** (Uniwersytet Pavla Jozefa Šafárika w Koszycach, Słowacja) poddała analizie sposób określenia przedmiotu opodatkowania podatkiem od nieruchomości w państwach Grupy Wyszehradzkiej jako czynnik wpływający na efektywność fiskalną („sukces”) tego podatku. W pierwszej kolejności przedstawiła wyniki porównania poszczególnych elementów konstrukcji podatku od nieruchomości w państwach grupy, zwracając uwagę na te różniące się elementy, które wydają się najsilniej oddziaływać na zróżnicowaną wysokość uzyskiwanych wpływów podatkowych. Następnie skoncentrowała się na zakresie przedmiotowym opodatkowania i sposobie jego określenia, zauważając, że na Słowacji jest on najwęższy. W konkluzji stwierdziła, iż dużo uwagi poświęca się temu, czy opodatkowanie powinno następować według wartości rynkowej, czy powierzchni, a pomija się debatę nad zakresem opodatkowania. W szczególności brakuje badań nad wpływami podatkowymi utraconymi z powodu wąsko określonego zakresu przedmiotowego podatku.

Szósta, ostatnia sesja, poświęcona była **zagadnieniom proceduralnym w prawie podatkowym**.

Reprezentujący Uniwersytet Jagielloński prof. dr hab. **Bogumił Brzeziński** pochylił się nad miejscem postępowania podatkowego w systemie prawa polskiego. Zauważył, że wejście w życie w 1998 r. Ordynacji podatkowej było istotnym krokiem w kierunku dekodyfikacji procedury administracyjnej, a w miarę upływu czasu różnice między ogólnym postępowaniem administracyjnym a postępowaniem szczególnym, jakim jest postępowanie podatkowe, się pogłębiają. Choć zdaniem prelegenta powrót do sytuacji, w której do spraw podatkowych stosowano Kodeks postępowania administracyjnego, nie wydaje się możliwy, to do rozważenia jest zbudowanie (być może w ramach k.p.a.) normatywnego kanonu postępowania dla administracji publicznej, który obowiązywałby w całym obszarze jej działań – także w sprawach podatkowych.

Profesor dr hab. **Wojciech Chróścielewski** (Uniwersytet Łódzki) kontynuował tematykę poruszoną przez prof. Brzezińskiego, rozważając, czy postępowanie podatkowe powinno toczyć się na podstawie przepisów k.p.a. Przypomniął, że wspólnym korzeniem dla postępowania podatkowego i postępowania administracyjnego ogólnego było rozporządzenie Prezydenta RP z 1928 r. o postępowaniu administracyjnym. W latach 1981–1997 postępowanie podatkowe prowadzono na podstawie przepisów k.p.a. Zdaniem prof. Chróścielewskiego odejście od tego rozwiązania było błędem ustawodawcy, ale po prawie 30 latach powrót do tego modelu nie byłby racjonalny.

Nie można bowiem stale dokonywać fundamentalnych zmian prawa, a niektóre z procesowych rozwiązań zawartych w Ordynacji podatkowej są nowocześniejsze i lepiej chronią interesy stron, niż te zawarte w k.p.a.

Reprezentujący Akademię Leona Koźmińskiego prof. dr hab. **Artur Mudrecki** omówił węzłowe problemy gmin z rozliczeniem podatku od towarów i usług, z uwzględnieniem aspektów proceduralnych. Prelegent zauważył, że przepisy określające, czy i w jakich sytuacjach samorządy lokalne są podatnikami VAT, są skomplikowane i niejednoznaczne. Od ponad 10 lat gminy toczą spory z administracją skarbową, tj. Dyrektorem Krajowej Informacji Skarbowej i dyrektorami izb administracji skarbowej. Rzecz jest niebagatelna, bo dotyczy 2477 gmin i 66 miast na prawach powiatów oraz 314 powiatów, do których pośrednio zastosowanie mają przepisy dotyczące gmin.

Doktor hab. **Piotr Pietrasz**, prof. UwB, w swoim wystąpieniu wskazał na wadliwość konstrukcji prawnych, które w okresie przed 1 stycznia 2025 r. wprowadziły obowiązek posługiwania się przez pełnomocników będących adwokatami, radcami prawnymi lub doradcami podatkowymi adresem elektronicznym (adresem do doręczeń elektronicznych) w toku postępowania podatkowego. Prelegent zauważył, że zasadniczo należy popierać ustawowe rozwiązania wprowadzane w celu maksymalnego rozpowszechnienia w obrocie prawnym doręczeń elektronicznych, a nawet obligujące określone kategorie podmiotów do posiadania instrumentarium niezbędnego do zapewnienia doręczania pism drogą elektroniczną. Proces ten nie może jednak odbywać się z naruszeniem standardów konstytucyjnych, w tym wynikających z art. 84 Konstytucji RP. Taka sytuacja ma natomiast miejsce w przypadku doręczania pism pełnomocnikom profesjonalnym w postępowaniu podatkowym od 1 stycznia 2016 r. Otóż ustawodawca na gruncie art. 138c § 1 o.p., w brzmieniu obowiązującym od 1 stycznia 2016 r., zobowiązał pełnomocników profesjonalnych do wskazania w pełnomocnictwie adresu elektronicznego. Jednocześnie ustawodawca nie wprowadził materialnoprawnego obowiązku posiadania takiego adresu.

Doktor **Maria Supera-Markowska** (Uniwersytet Warszawski) przedstawiła zagadnienia związane ze stopniowym wdrażaniem od 1 stycznia 2025 r. obowiązków przekazywania elektronicznie do administracji podatkowej ksiąg podatkowych podatników podatków dochodowych bez wezwania (tzw. JPK w podatkach dochodowych). Kwestie te poddała analizie w szerszym kontekście wykorzystywania nowoczesnych technologii w systemie opodatkowania podatkami dochodowymi przedsiębiorców, w tym

właścucha w zakresie ich szeroko pojętej kontroli. Zasygnalizowała najważniejsze wyzwania w tym obszarze, zarówno dla administracji podatkowej, jak i podatników. Odniosła się także do obecnego modelu ustalania dochodu podatkowego przedsiębiorców i jego możliwej dalszej ewolucji, w tym zwłaszcza w związku z wdrażaniem JPK w podatkach dochodowych.

W tym samym dniu dodatkowo odbyła się (w języku polskim, z symultanicznym tłumaczeniem na język angielski) dyskusja panelowa z udziałem przedstawicieli otoczenia społecznego – polskiej praktyki podatkowej (administracji podatkowej, sądownictwa administracyjnego oraz doradztwa podatkowego i prawnego) poświęcona kluczowym współczesnym wyzwaniom w praktyce stosowania prawa podatkowego, z perspektywy dyskutantów. Sesja miała na celu zintensyfikowanie i pogłębienie dialogu nauki prawa podatkowego z szeroko rozumianym otoczeniem społeczno-gospodarczym, tak by nauka wespół z praktyką mogły sformułować wnioski o wysokiej przydatności aplikacyjnej.

W dyskusji panelowej udział wzięło dziesięciu przedstawicieli polskiej praktyki prawa podatkowego: sądownictwa administracyjnego – dr **Stefan Babiarz** (sędzia Naczelnego Sądu Administracyjnego w stanie spoczynku), **Aleksandra Wrzeńska-Nowacka** (sędzia Naczelnego Sądu Administracyjnego); administracji podatkowej – dr **Beata Rogowska-Rajda** (dyrektor Departamentu Systemu Podatkowego w Ministerstwie Finansów), **Anna Sobierajska-Sokół** (dyrektor Departamentu Kluczowych Podmiotów w Ministerstwie Finansów), **Artur Zajczkowski** (I zastępca Dyrektora Izby Administracji Skarbowej w Łodzi) i doradztwa podatkowego – **Janina Fornalik** (doradca podatkowy, partner w MDDP), **Jan Furtas** (doradca podatkowy, partner w Crido), dr hab. **Adam Mariański**, prof. UŁa (doradca podatkowy, adwokat, partner zarządzający w Mariański Group), **Alicja Sarna** (doradca podatkowy, dyrektor ds. kluczowych sporów podatkowych w Crido), dr **Wojciech Sztuba** (doradca podatkowy, partner zarządzający w TPA Poland). Wystąpienia panelistów koncentrowały się wokół kluczowych współczesnych wyzwań w praktyce stosowania prawa podatkowego, zidentyfikowanych na podstawie ich własnych doświadczeń.

Zwrócono uwagę m.in. na wciąż niski poziom zaufania społecznego do administracji publicznej, w szczególności do organów skarbowych. Zauważono, że relacjom między administracją podatkową a podatnikami i ich pełnomocnikami profesjonalnymi szkodzi działania podejmowane przez – na szczęście nielicznych – pełnomocników dążących do obstrukcji procedur kontrolnych i wymiarowych. Jednocześnie zauważono, że samorządy

zawodowe proaktywnie zwalczają takie nietyczne praktyki. Dużo uwagi poświęcono brakowi czy niedoskonałości mechanizmów wspierających rozwiązywanie sporów przez porozumienie, w tym pozasądowe rozwiązywanie sporów, przy czym wskazano, że chodzi tu nie tylko o brak rozwiązań systemowych, ale i o ostalą z wcześniejszych okresów pewną podejrzliwość czy niechęć wobec jakichkolwiek kontaktów, rozmów między przedstawicielami administracji podatkowej i podatnikami. Zaproponowano wprowadzenie spotkań uzgodnieniowych do postępowania wymiarowego i postępowania w sprawie wydania interpretacji indywidualnej. Pojawiła się również sugestia, że zmianie podejścia do rozwiązań konsensualnych może przysłużyć się jasny przekaz kierowany przez administrację centralną do organów terenowych. Zauważono, że dużą bolączką jest niska jakość prawa podatkowego, która jest problemem nie tylko polskim, dodatkowo trudnym do szybkiego rozwiązania. Poprawa w tym zakresie wymaga jednak czasu, bo potrzebne są namysł i szerokie konsultacje. Ponadto trzeba mieć świadomość, że stopień skomplikowania współczesnego zglobalizowanego otoczenia gospodarczego i społecznego powoduje, że prawo podatkowe nie będzie już proste. Konieczne staje się określenie skutków podatkowych nowych produktów, usług czy modeli biznesowych cyfrowego świata, a także wdrażanie przez organy administracji skarbowej coraz efektywniejszych cyfrowych narzędzi sprawozdawczych i kontrolnych. Podczas panelu była też mowa o udoskonaleniu szeroko rozumianych procedur podatkowych i dostosowaniu ich do zmieniającej się rzeczywistości gospodarczej.

Jednocześnie paneliści wskazali na rozwiązania, które stopniowo przyczyniają się do poprawy praktyki stosowania prawa podatkowego i dobrze rokują na przyszłość. Zwrócono uwagę na rozwój form współpracy administracji podatkowej z klientami i udzielania im wsparcia w dobrowolnym i prawidłowym wypełnianiu obowiązków podatkowych, w ramach istniejących i nowych usług elektronicznych, z wykorzystaniem m.in. takich narzędzi jak e-Urząd Skarbowy czy eMCek, czyli Multikanałowe Centrum Komunikacji. Dzięki takim narzędziom coraz więcej spraw podatkowych można załatwić bez konieczności wychodzenia z domu lub biura. Zauważono, że postępująca cyfryzacja podatkowa (e-komunikacja, e-raportowanie, e-fakturowanie i e-kontrola) daje wiele korzyści zarówno organom, jak i podatnikom. Dużo uwagi poświęcono rozwojowi niewładczych form, takich jak Program Współdziałania, służących zapewnieniu prawidłowości realizacji obowiązków podatkowych poprzez budowanie partnerskich, transparentnych relacji z uczciwymi podatnikami i rozwiązywanie potencjalnie

spornych kwestii w czasie rzeczywistym. Zwrócono też uwagę, że w Polsce funkcjonuje rozbudowany system urzędowego wsparcia podatników w wykładni i stosowaniu przepisów prawa podatkowego, obejmujący około dwudziestu instrumentów, wiążących i niewiążących dla podatników.

Podczas panelu podkreślono również rolę konferencji naukowych, które odbywają się z udziałem przedstawicieli praktyki podatkowej, stając się okazją nie tylko do podniesienia kompetencji uczestników, ale i do identyfikacji niedoskonałości prawa podatkowego i praktyki jego stosowania oraz sformułowania propozycji zmian. Zauważono, że wymiana doświadczeń i poglądów przedstawicieli różnych środowisk i grup zawodowych szczególnie sprzyja wypracowaniu optymalnych rozwiązań oraz tworzeniu dobrego prawa podatkowego. Było to doskonałe podsumowanie dwóch konferencyjnych dni.

Sprawozdanie przygotowano na podstawie treści wystąpień konferencyjnych, dodatkowo posiłkując się prezentacjami wykorzystanymi podczas konferencji, abstraktami opracowanymi przez prelegentów¹ i skrótami wypowiedzi przygotowanymi przez panelistów².

¹ Autorzy sprawozdania pragną serdecznie podziękować za przygotowanie abstraktów prof. dr. hab. Pawłowi Borszowskiemu, prof. dr. hab. Bogumiłowi Brzezińskiemu, prof. dr. hab. Wojciechowi Chróścielewskiemu, prof. Danielowi Deakowi, dr. Edgarowi Drozdowskiemu, dr. Agnieszce Franczak, prof. dr. hab. Jadwidze Glumińskiej-Pawlic, (em.) prof. UŁ Johannesowi de Goede, prof. dr. hab. Hannie Litwińczuk, dr. Bartoszowi Kubiście, dr. hab. Błażejowi Kuźniackiemu, prof. UŁa, dr. hab. Krzysztofowi Lasińskiemu-Suleckiemu, prof. UMK, dr. hab. Wojciechowi Morawskiemu, prof. UMK, prof. dr. hab. Arturowi Mudreckiemu, prof. dr. hab. Adamowi Nicie, dr. hab. Piotrowi Pietraszowi, prof. UwB, prof. Marciano Seabrze de Godoi, prof. Łukaszowi Stankiewiczowi, dr. Marii Suprze-Markowskiej i prof. Cristinie Trence.

² Podziękowania kierujemy również do panelistów, którzy pisemnie podsumowali swoje wypowiedzi: (em.) SNSA dr. Stefana Babiara, Janiny Fornalik, dr. Beaty Rogowskiej-Rajdy, Alicji Sarny, Anny Sobierajskiej-Sokół i Artura Zajączkowskiego.

